

Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung

**Eine Untersuchung zur historischen Entwicklung der
Begriffe in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur**

Dissertation

vorgelegt der

**Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Staatswissenschaften (Dr. rer. pol.)**

von

**Diplom-Volkswirt
Hanns Friedhelm Marker
Mainz-Kostheim**

1968

Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung

Eine Untersuchung zur historischen Entwicklung der
Begriffe in Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur

Dissertation

vorgelegt der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Staatswissenschaften (Dr. rer. pol.)

von

Diplom-Volkswirt
Hanns Friedhelm Marker
Mainz-Kostheim

1968

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Karl Schwantag
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Siegfried Menrad
Tag der mündlichen Prüfung: 11. Juli 1968



G l i e d e r u n g

	Seite
1 <u>EINLEITUNG</u>	1
2 <u>DIE HANDELSRECHTLICHEN STRAFBESTIMMUNGEN</u> <u>IN BILANZSACHEN</u>	2
20 <u>Geschichtliche Entwicklung der aktienrechtlichen</u> <u>Strafgesetzgebung</u>	2
200 Die Situation vor 1861	2
201 Die Einführungsgesetze von 1862, 1863 und 1865	4
202 Die Aktiennovelle von 1870	5
203 Die Aktiennovelle von 1884	7
204 Das Handelsgesetzbuch von 1897	8
205 Die Novelle von 1931 und das Aktiengesetz von 1937	9
21 <u>Die Strafbestimmungen im geltenden Handelsrecht</u>	10
210 Die Vorschriften für die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien	10
211 Die Vorschriften für die Genossenschaft	13
212 Die Vorschriften für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung	14
213 Andere Vorschriften	15

22	<u>Der Jahresabschluß in den einzelnen Gesetzes-</u> <u>vorschriften</u>	18
220	Feststellung, Abgrenzung und Vergleich der betriebswirtschaftlichen Tatbestandsmerkmale	18
221	Abgrenzung und nähere Bestimmung der Merk- male des objektiven Tatbestands	21
221.0	"Darstellungen, Übersichten über den Vermögensstand" und "Öffentliche Mit- teilung"	21
221.00	Im Aktienrecht	21
221.01	Im Genossenschaftsrecht	23
221.02	Im GmbH-Gesetz	23
221.1	"Verhältnisse", "Stand der Verhält- nisse" und "Vermögenslage"	25
3	<u>BILANZDELIKTE UND BILANZFEHLER</u>	33
4	<u>DIE INTERPRETATION DER BEGRIFFE "BILANZFÄLSCHUNG" UND</u> <u>"BILANZVERSCHLEIERUNG", INSBESONDERE DIE BISHERIGEN</u> <u>VERSUCHE, ENTSPRECHENDE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE BE-</u> <u>GRIFFE ABZULEITEN</u>	38
40	<u>Vorbemerkung</u>	38
41	<u>Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung"</u> <u>und "Bilanzverschleierung" in den Materialien der</u> <u>Gesetzgebung</u>	40

42	<u>Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" in der höchstrichterlichen Rechtsprechung</u>	42
43	<u>Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" in den rechtswissenschaftlichen Erläuterungswerken</u>	51
430	Die juristische Auffassung vor den Stellungnahmen des Reichsgerichts	51
431	Die seit den Entscheidungen des Reichsgerichts herrschende juristische Meinung	56
432	Die Ablehnung der herrschenden juristischen Meinung in einigen Kommentaren	64
44	<u>Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" im übrigen Schrifttum</u>	66
440	Autoren, die die Rechtsbegriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verwenden, aber keine eindeutigen Abgrenzungskriterien zur Definition entsprechender betriebswirtschaftlicher Begriffe geben	66
440.0	Autoren, deren Begriffe nicht eindeutig der gesetzlichen Unterscheidung von "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" entsprechen	66
440.1	Autoren, die sich an die herrschende juristische Meinung anlehnen	77

441	Autoren, die die Rechtsbegriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verwenden und versuchen, eindeutige Abgrenzungskriterien zur Bildung entsprechender betriebswirtschaftlicher Begriffe zu geben	99
441.0	Autoren, die als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern die Wirkung auf das Bilanzergebnis wählen	99
441.1	Autoren, die als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern den Verstoß gegen einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wählen	118
441.2	Die Auffassung von Hermann Rehm	143
442	Autoren, die Bilanzfehler ohne Rückgriff auf die juristische Zweiteilung in "Bilanzfälschung" einerseits und "Bilanzverschleierung" andererseits definieren und gliedern	162
442.0	Autoren, die auf eine Aufspaltung der Bilanzfehler entsprechend den Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verzichten, aber einen dieser Termini zur Bezeichnung von Bilanzfehlern verwenden	162

442.1	Autoren, die auf eine Aufspaltung der Bilanzfehler entsprechend den Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verzichten und auch keinen dieser Termini verwenden	181
5	<u>ERGEBNIS DER UNTERSUCHUNG UND SCHLUSSBETRACHTUNGEN</u>	192
	<u>Abkürzungen</u>	219
	<u>Literaturverzeichnis</u>	222
I	Verwendetes Schrifttum	222
1.	Monographien, Kommentare, Aufsätze und Dissertationen	222
2.	Gesetze und Verordnungen	240
3.	Materialien zur Gesetzgebung	242
4.	Höchststrichterliche Entscheidungen	244
II	Weitere einschlägige Literatur	245

1 EINLEITUNG

Der Bedeutung der Kapitalgesellschaften in der Volkswirtschaft entsprechend sind schon relativ früh gesetzliche Vorschriften erlassen worden, um etwaigen unlauteren Machenschaften bei der Rechenschaftslegung dieser Gesellschaften wirksam zu begegnen. Mit den handelsgesetzlichen Bestimmungen dieser Art wird sich die Arbeit beschäftigen und insbesondere untersuchen, ob die begriffliche Unterscheidung der strafbaren Bilanzhandlungen in Bilanzfälschungen und Bilanzverschleierungen im Aktienrecht zweckmäßig ist. Mögliche steuerrechtliche Überlegungen sollen dabei nicht angestellt werden. In bezug auf die hier behandelten Fragen dürfte sich das Steuerrecht auch völlig auf das Handelsrecht beziehen.

Da es hier um strafrechtliche Sonderbestimmungen im Handelsrecht geht, liegt die Thematik im Grenzbereich zwischen Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaftslehre. Aus naheliegenden Gründen haben sich offensichtlich früher nur Juristen mit diesem Fragenkreis befaßt. Nichtsdestoweniger ist es notwendig, daß betriebswirtschaftliche Phänomene - nicht zuletzt wegen der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre in den letzten Jahrzehnten - auch von Fachvertretern gesehen und behandelt werden. Es besteht jedenfalls nicht die Absicht, den juristischen Ausführungen auf diesem Gebiet weitere hinzuzufügen. Der Verfasser möchte versuchen, aus betriebswirtschaftlicher Sicht neue Einblicke und klärende Erkenntnisse zu gewinnen, um die umstrittenen Begriffe Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung vielleicht eindeutig

interpretieren zu können. Dabei stützt er sich gleichermaßen auf die Arbeiten juristischer und betriebswirtschaftlicher Autoren.

2 DIE HANDELSRECHTLICHEN STRAFBESTIMMUNGEN IN BILANZSACHEN

20 Geschichtliche Entwicklung der aktienrechtlichen Strafgesetzgebung

200 Die Situation vor 1861

"Für die Aktiengesellschaft, die in Deutschland zuerst durch das preußische Gesetz vom 3.11.1831 für Eisenbahnunternehmungen geregelt wurde, galt ursprünglich, wie bereits in Frankreich nach dem Code de Commerce von 1807, das Konzessionssystem. Durch Genehmigungszwang und die Statuierung gesetzlicher Haftpflichten war dem Staate weitgehende Einflußnahme auf Gründung und Gebaren dieser Unternehmungsart ermöglicht"¹⁾. Strafbestimmungen gab es bis zur 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts nicht oder nur selten, z.B. in England²⁾.

Auch das preußische "Gesetz über die Aktiengesellschaften"

1) Geroldt, Friedrich, § 314 Absatz I, Ziffer I HGB,
Diss. Freiburg 1927, S.9.

2) Vgl. ebenda.

vom 9.11.1843 enthielt keine Strafvorschriften¹⁾. Im übrigen sah man im Konzessionssystem "ausreichende Schutzmaßregeln gegen Ausbeutung des Publikums und der Genossen"²⁾.

Am 21.4.1856 beantragte die "Königlich Baierische Regierung" in der Deutschen Bundesversammlung, mit den Vorarbeiten zur Schaffung eines Handelsgesetzbuches zu beginnen. Von 1856 bis 1861 erarbeitete daraufhin eine Kommission, die aus Vertretern der einzelnen dem Deutschen Bund angehörenden Staaten bestand, im Auftrage der Deutschen Bundesversammlung ein einheitliches "Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch" (ADHGB)³⁾. Es enthielt Vorschriften für die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) und die Aktiengesellschaft (AG), aber keine Strafbestimmungen.

Dieses Gesetz wurde von 1861 bis 1865 in fast allen zum ehemaligen Deutschen Bund gehörigen Staaten eingeführt⁴⁾. Den einzelnen Regierungen blieb es überlassen, den Konzessionszwang beizubehalten und Strafbestimmungen zu erlassen⁵⁾.

1) Vgl. Gesetz über die Aktiengesellschaften vom 9.11.1843, Gesetz-Sammlung für die Königlich Preußischen Staaten 1843, Nr.31, S.341 ff.

2) Hirsch, Alfred, Das Sonderstrafrecht der handelsrechtlichen Gesellschaften, in: Fünf strafrechtliche Abhandlungen, Carl Stooß gewidmet, Wien 1907, S.2.

3) Vgl. v. Hahn, Friedrich, Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, 3.A., Braunschweig 1877, S.XXI ff.

4) Vgl. ebenda, S.XLVII. Dort sind die Ausnahmen aufgeführt.

5) Vgl. Geroldt, Friedrich, § 314 Absatz I, S.9; Hirsch, Alfred, Das Sonderstrafrecht, S.2.

Die o.a. Vorbehalte für landesgesetzliche Entscheidungen

201 Die Einführungsgesetze von 1862, 1863 und 1865

Einzelne Bundesstaaten haben dann auch entsprechend dem ihnen eingeräumten Recht in den Einführungsgesetzen abweichende Regelungen getroffen. Die hier in Frage kommenden Bestimmungen treten zum ersten Mal in folgenden Gesetzen auf:

1. Im Einführungsgesetz für das Großherzogtum Hessen vom 1.8.1862, Regierungsblatt 1862 Nr. 34, heißt es in Artikel 14:

"Die persönlich haftenden Mitglieder einer Commanditgesellschaft auf Actien werden...bestraft:

...

3. wenn sie in ihren officiellen Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen vorsätzlich den wahren Stand der Verhältnisse der Gesellschaft verschleiern oder unwahr darstellen, um auf den Cours der Actien oder den Credit der Gesellschaft einzuwirken.

Der nämlichen Strafe unterliegen die Mitglieder des Vorstandes einer Actiengesellschaft, wenn sie sich der unter pos. 3 bezeichneten Handlungsweise schuldig machen..."¹⁾.

2. Das Einführungsgesetz für das Landgrafentum Hessen vom 25.8.1863 stimmt in seinem Artikel 12 wörtlich mit den eben zitierten Passagen überein²⁾.
3. Für das Königreich Württemberg sind im Einführungsgesetz

.) sind in Art. 206 für die KGaA und in Art. 249 für die AG enthalten. Vgl. hierzu v. Lutz, J., Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, Entwurf nach den Beschlüssen der dritten Lesung, 2.A., Würzburg 1861.

- 1) Zitiert nach v. Lutz, J. (Hrsg.), Protokolle der Kommission zur Berathung eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches, Beilagenband, III. Theil, Würzburg 1867, S.112.

- 2) Ebenda, S.315.

vom 13.8.1865, Regierungsblatt S. 211, Strafandrohungen für die persönlich haftenden Mitglieder einer KGaA (Art. 36) und die Mitglieder des Vorstandes einer AG (Art. 39) enthalten. Sowohl in Artikel 36 Ziffer 3 als auch in Artikel 39 Ziffer 3 heißt es:

"...wenn sie in ihren officiellen Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen vorzüglich den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern, um auf den Kurs der Aktien oder den Kredit der Gesellschaft einzuwirken"1).

202 Die Aktiennovelle von 1870

In den Folgejahren, dem Beginn der Akkumulation großer Kapitalien in Aktiengesellschaften, zeigte sich jedoch immer mehr, daß das noch immer vorherrschende Konzessionssystem zu schwerfällig und unfähig war, den möglichen Manipulationen im voraus durch statutarische Bestimmungen zu begegnen. Nach den gemachten Erfahrungen war die Unhaltbarkeit des Systems allgemein anerkannt, da dieses Prinzip "den angestrebten Zweck, 'Schutz des Publikums gegen Schwindel und die Sicherung des allgemeinen Wohlstandes und der Landesindustrie gegen die Geldmacht der Aktiengesellschaften'"2), nicht erreichte.

1) Zitiert nach v. Lutz, J. (Hrsg.), Protokolle der Kommission zur Berathung eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches, Beilagenband, III. Theil, Würzburg 1867, S.XIII und S.XIV.

2) Endemann, W., Aktiengesetz 1870, Berlin 1870, S.2.

Das Aktienwesen wurde gewissermaßen zu einem Aktienunwesen und war eine der unvollkommensten und verhängnisvollsten Einrichtungen des damaligen Rechts¹⁾.

Auf die Dauer konnte man deshalb privatrechtliche Normativbestimmungen mit ausreichenden Strafvorschriften nicht umgehen²⁾. Nachdem zunächst das ADHGB zum Bundesgesetz (Norddeutscher Bund) erklärt worden war³⁾, trug der Gesetzgeber auch dieser Einsicht in der Aktiennovelle von 1870 Rechnung⁴⁾, indem er den Konzessionszwang aufhob und entsprechende Bestimmungen in das Gesetz einfügte. Gemäß Art. 206 § 1 Ziff. 3 (KGaA) und Art. 249 § 1 Ziff. 3 (AG) werden die persönlich haftenden Mitglieder oder die Aufsichtsrats- und Vorstandsmitglieder der Gesellschaft bestraft,

"wenn sie in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen wissentlich den Stand

-
- 1) Vgl. Schnellenbach, Helmut, Die vorgesehenen Änderungen des Aktienstrafrechts im Regierungsentwurf zum Aktiengesetz 1960, Diss. Köln 1963, S.3.
 - 2) Vgl. Hirsch, Alfred, Das Sonderstrafrecht, S.2.
Der Gesetzgeber wollte endlich den Versuchen entgegentreten, "die oft mit Scharfsinn und Geschäftsgewandtheit erfunden, den wahren Stand der Sache verdunkeln, trotz ihrer Schädlichkeit und Verwerflichkeit aber nicht gerade als Betrügereien unter das Kriminalgesetz fallen". Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislaturperiode, Session 1870, 4.Bd., Anlage 158, S.659.
 - 3) Gesetz vom 5.6.1869, betreffend die Einführung der Allgemeinen Deutschen Wechselordnung, der Nürnberger Wechsel-Novellen und des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches als Bundesgesetze, BGBl. des Norddeutschen Bundes 1869, Nr.32, S.379.
 - 4) Gesetz vom 11.6.1870, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, BGBl. des Norddeutschen Bundes 1870, Nr.21, S.375.

der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern".

Ein Vergleich zeigt die unverkennbar enge Anlehnung des Textes an die vorher behandelten Einführungsgesetze¹⁾.

Als direktes Vorbild diente anscheinend das Württembergische Einführungsgesetz²⁾.

Durch die Gründung des Deutschen Reiches wurde das Handelsgesetzbuch 1871 zum Reichsgesetz³⁾.

203 Die Aktiennovelle von 1884

In den nun folgenden sogenannten Gründerjahren 1871 bis 1873, der Zeit des großen Gründungsschwindels, hat es sich gezeigt, "daß die Strafbestimmungen der Novelle vom 11.6.1870 nicht genügten, um den unlauteren Manövern vieler Schwindelunternehmungen entgegenzutreten. Deshalb wurde eine Reform durch die Novelle vom 18.7.1884 vorgenommen⁴⁾ und in § 249 b das Strafmaß erhöht"⁵⁾. Hier sind die Art. 249 bis 249 f

1) Hierauf verweisen auch die Stenographischen Berichte 1870, S.655 ff.

2) Vgl. Geroldt, Friedrich, § 314 Absatz I, S.9 f.; RGSt Bd.5, S.149, Entsch. v. 7.11.1881.

3) Gemäß § 2 des Gesetzes vom 16.4.1871, betreffend die Verfassung des Deutschen Reichs, BGBI. des Deutschen Bundes 1871, Nr.16, S.63.

4) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften vom 18.7.1884, RGBI. Nr.22, S.123.

5) Geroldt, Friedrich, § 314 Absatz I, S.9 f.
In den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Deutschen Reichstages, V. Legislaturperiode, IV. Session 1884, Drucksache Nr.21 des 3. Bandes der Anlagen zu

zum ersten Mal für die KGaA und die AG gleichermaßen gültig. Die bisherige Wiederholung identischer Tatbestände wurde mit Rücksicht auf größere Übersichtlichkeit und Verständlichkeit des Textes fallengelassen.

Die Strafvorschrift für die Organmitglieder ist jetzt im Art. 249 b Ziff. 1 mit den Worten enthalten:

"...wenn sie wissentlich in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern".

204 Das Handelsgesetzbuch von 1897

Das Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 dehnt die Strafvorschrift im § 314 Abs. 1 Ziff. 1 auf die Liquidatoren aus¹⁾. Im übrigen ist der Gesetzestext unverändert, da das Gesetz von 1884 seine Ziele nach allgemeiner Ansicht voll und ganz erreicht hatte²⁾. Die Strafbestimmungen des § 314 bestraften nur die Aktiengesellschaft. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien war jedoch nun über die Generalklauseln der §§ 320 und 325 in den Anwendungsbereich einbezogen.

-
- .) den Verhandlungen des Reichstages, S.344, heißt es, eine Strafverschärfung sei nötig, "um wirksamer die wissentliche Aufstellung unrichtiger Bilanzen und die Täuschung der Aktionäre bzw. des Publikums durch absichtliche unwahre Darstellungen oder Verschleierungen des wirklichen Standes der Verhältnisse der Gesellschaft zu treffen".

1) Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897, RGBl. Nr.23, S.219.

2) Vgl. Schnellenbach, Helmut, Die vorgesehenen Änderungen, S.4.

205 Die Novelle von 1931 und das Aktiengesetz von 1937

Die Verordnung vom 19.9.1931 brachte für den Tatbestand des § 314 Abs. 1 Ziff. 1 in Artikel IX lediglich eine Strafverschärfung (Zuchthaus)¹⁾. Die in dieser Aktiennovelle begonnenen Reformbestrebungen führten schließlich zum Aktiengesetz vom 30.1.1937 (AktG 1937), womit das Aktienrecht aus dem Handelsgesetzbuch entfernt wurde²⁾. Das Gesetz übernahm das bisherige Aktienstrafrecht mit geringfügigen Änderungen im § 296 (Unrichtige Darstellung...):

"(1) Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder Abwickler werden mit Gefängnis bestraft, wenn sie

1. in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft, in den den Abschlußprüfern oder sonstigen Prüfern gegebenen Auskünften oder in Vorträgen und Auskünften in der Hauptversammlung die Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern;
2. im Geschäftsbericht über die Tatsachen des § 128 Abs. 2 Nr. 1 bis 9 falsche Angaben machen oder erhebliche Umstände verschweigen; ..."

Durch den § 304 wurde die KGaA erfaßt. Ein Vergleich des § 314 HGB 1897 mit dem § 296 zeigt folgende Unterschiede:

1. "wissentlich" ist weggefallen,
2. "Auskünfte an Abschluß- und sonstige Prüfer" wurde neu aufgenommen,
3. die "Vorträge in der Hauptversammlung" (nicht mehr Generalversammlung) sind um die "Auskünfte" erweitert worden,
4. an Stelle von "Stand der Verhältnisse" heißt es nur noch "Verhältnisse".

-
- 1) Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.9.1931, RGBl. I, Nr.63, S.493.
 - 2) Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937, RGBl. I, Nr.15, S.107.

Die für die vorliegende Arbeit wesentlichen Gesetzespassagen haben sich praktisch seit ihrem ersten Erscheinen in den Einführungsgesetzen bis hierher kaum verändert.

21 Die Strafbestimmungen im geltenden Handelsrecht
210 Die Vorschriften für die Aktiengesellschaft
und die Kommanditgesellschaft auf Aktien

Die beiden Änderungen des Aktiengesetzes von 1957¹⁾ und 1959²⁾ haben den Tatbestand des § 296 AktG 1937 nicht berührt. Die "kleine Aktienrechtsreform" leitete 1959 die seit Jahren geplante Aktienrechtsreform ein, indem sie die Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung wesentlich erhöhte. Aber nicht nur eine vergrößerte Publizität war das Ziel, sondern u. a. sollten den Aktionären im Hinblick auf ihre Eigentümerstellung weitergehende Mitspracherechte eingeräumt werden. Neben das Gläubigerschutzprinzip ist das Aktionärsschutzprinzip getreten³⁾.

"Gestützt auf die Vorarbeit der für das Aktienrecht zuständigen Referenten des Bundesjustizministeriums, die sich im

-
- 1) Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Aktienrechts und des Mitbestimmungsrechts vom 15.7.1957, BGBl. I, Nr.31, S.714.
 - 2) Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23.12.1959, BGBl. I, Nr.55, S.789.
 - 3) Vgl. Bartke, Günther, Das neue Bewertungsrecht für Aktiengesellschaften unter bilanzpolitischem Aspekt, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift für Wilhelm Hasenack, Herne/Berlin 1966, S.302.

sogenannten Referentenentwurf (RefE)¹⁾ niedergeschlagen hat²⁾, hat die Bundesregierung zunächst 1960³⁾ und dann 1962⁴⁾ dem Bundestag die Regierungsentwürfe für ein Aktiengesetz vorgelegt. Das Ergebnis war schließlich das Aktiengesetz vom 6.9.1965 (AktG 1965)⁵⁾, in dem die Strafbestimmungen nun im § 400 (Unrichtige Darstellung) folgendermaßen formuliert sind:

"Mit Gefängnis...wird bestraft, wer als Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder als Abwickler

1. die Verhältnisse der Gesellschaft einschließlich ihrer Beziehungen zu verbundenen Unternehmen in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand, in Vorträgen oder Auskünften in der Hauptversammlung unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
2. die Verhältnisse eines Konzerns oder Teilkonzerns, für den die Gesellschaft einen Konzernabschluß oder Teilkonzernabschluß aufzustellen hat, in Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand des Konzerns oder Teilkonzerns unrichtig wiedergibt oder verschleiert,
3. in Aufklärungen und Nachweisen, die nach den Vorschriften dieses Gesetzes einem Abschlußprüfer oder sonstigen Prüfer der Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens oder einem Konzernabschlußprüfer zu geben sind, falsche Angaben macht oder die Verhältnisse der Gesellschaft oder des Konzerns unrichtig wiedergibt oder verschleiert, oder
4. im Geschäftsbericht, im Konzerngeschäftsbericht oder Teilkonzerngeschäftsbericht über die Gegenstände nach § 160 Abs. 3 oder § 334 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 falsche Angaben macht oder erhebliche Umstände verschweigt."

Durch § 408 gelten diese Vorschriften auch für die KGaA.

-
- 1) Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, veröffentlicht durch das Bundesjustizministerium, Köln 1958.
 - 2) Schnellenbach, Helmut, Die vorgesehenen Änderungen, S.5.
 - 3) Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Bundestagsdrucksache Nr. 1915, III. Wahlperiode, Bonn 1960.
 - 4) Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Bundestagsdrucksache Nr. 171, IV. Wahlperiode, Bonn 1962 (RegE).
 - 5) Aktiengesetz vom 6.9.1965, BGBl. I, Nr.48, S.1089.

Abgesehen von den Änderungen des Strafmaßes, der Gesamtkonzeption und den neu aufgenommenen Konzernbestimmungen, "ist die sehr weite Fassung des § 296 Abs. 1 Nr. 1 AktG 1937, der seinem Wortlaut nach die falsche Darstellung oder Verschleierung der Verhältnisse der Gesellschaft in Darstellungen jeglicher Art mit Strafe bedroht, dahin eingeschränkt worden, daß es sich um Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand...handeln muß"¹⁾. Bemerkenswert ist außerdem die erstmalige Änderung der Ausdrucksweise von bisher "unwahr darstellen und verschleiern" in "unrichtig wiedergeben und verschleiern".

Es ist Schnellenbach zuzustimmen, wenn er den Austausch des Wortes "unwahr" gegen "unrichtig" als sprachlichen Fortschritt ansieht und meint, das Wort "unrichtig" bringe seinem Sprachsinn nach besser die Relativität zu einem Bezugssystem zivilistischer Bewertungsnormen zum Ausdruck. "Das wird besonders augenfällig, wenn man die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung²⁾ zugelassenen Praxis der Unterbewertung, insbesondere in Form der Bildung stiller Rücklagen betrachtet. Gemessen an einem absoluten Wahrheitsbegriff, der dem Sprachgebrauch regelmäßig zugrunde gelegt wird, hätte man es hier mit 'unwahren' Darstellungen zu tun"³⁾. Schnellenbach meint demnach, es handele sich um eine Darstellung, die zwar unwahr, aber richtig sei.

1) BegründungRegE, Bundestagsdrucksache Nr.171, IV. Wahlperiode, Bonn 1962, S.261;
Vgl. auch RGSt Bd.21, S.172, Entsch. v. 29.11.1890.

2) Vgl. hierzu RGZ Bd.116, S.128 f. und S.133, Entsch. v. 11.2.1927.

3) Schnellenbach, Helmut, Die vorgesehenen Änderungen, S.72.

Dieser Folgerung ist aber nicht zuzustimmen¹⁾. Aus später noch zu erörternden Gründen ist im Bereich der Bilanzierung nicht absolute Wahrheit, sondern nur Richtigkeit zu verwirklichen. Wenn aber etwas nicht wahr sein kann, so ist eine Abweichung davon auch nicht als unwahr zu bezeichnen.

211 Die Vorschriften für die Genossenschaft

Die Formulierung der Strafbestimmungen im Genossenschaftsgesetz ist von 1889 bis heute unverändert geblieben. Sie wurde direkt vom Aktien- bzw. Handelsrecht beeinflusst.

Das Genossenschaftsgesetz (GenG) von 1868²⁾ enthält im § 67 nur eine Strafbestimmung wegen Unrichtigkeiten in den dem Vorstand obliegenden Anzeigen oder amtlichen Angaben. Der heutige Text erscheint zuerst im § 141 des Gesetzes von 1889 und wurde in das noch heute gültige Gesetz von 1898 übernommen³⁾.

Gemäß § 147 GenG 1898 werden die Mitglieder des Vorstands und Aufsichtsrats und die Liquidatoren mit Strafe bedroht,

-
- 1) Allerdings bezog sich der Verfasser mit dieser Aussage auf den RegE 1960, dessen Bewertungsvorschriften vom Rechts- und Wirtschaftsausschuß des Bundestages grundsätzlich umgestaltet worden sind.
 - 2) Gesetz, betreffend die privatrechtliche Stellung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 4.7.1868, BGBI. des Norddeutschen Bundes, Nr.24, S.415.
 - 3) Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1.5.1889, RGBI. Nr.11, S.55, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBI. Nr.25, S.370/810.

wenn "sie in ihren Darstellungen, ihren Übersichten über den Vermögensstand der Genossenschaft...den Stand der Verhältnisse der Genossenschaft wissentlich unwahr darstellen". Trotz der Anlehnung an das damalige Aktiengesetz, ist aber "nur die wissentlich unwahre Darstellung, nicht...auch die Verschleierung des Standes der Verhältnisse in den Tatbestand des Delikts aufgenommen. Bei den Genossenschaften wird eine Strafvorschrift in dieser Beschränkung genügen"¹⁾. Das wurde mit "der nicht selten unvollkommenen technischen Ausbildung und Einsicht der Genossenschaftsfunktionäre" entschuldigt, ein Argument, das bei dem heutigen Stand der allgemeinen Berufsausbildung wohl seine Bedeutung verloren hat. Auch bei den Genossenschaften liegt heute die Rechenschaftslegung in den Händen von Fachleuten. Diese Betrachtung ändert aber nichts an der Gesetzesbestimmung, die zwar mit der angegebenen Begründung nicht mehr haltbar, aber dennoch gültig ist.

212 Die Vorschriften für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Das GmbH-Gesetz von 1892 enthielt eine dem Aktienrecht entsprechende Strafandrohung im § 80 Abs. I Ziff. 3. Seit dem Gesetz von 1898 ist sie unverändert im § 82 Abs. I Ziff. 3 enthalten für "Geschäftsführer, Liquidatoren, sowie Mitglieder eines Aufsichtsrats oder ähnlichen Organs einer Gesell-

1) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, VII. Legislaturperiode, IV. Session 1888/89, 4.Bd., 1. Anlageband, Drucksache Nr.28, Berlin 1889, S.253.

schaft mit beschränkter Haftung, welche in einer öffentlichen Mitteilung die Vermögenslage der Gesellschaft wissentlich unwahr darstellen oder verschleiern"¹⁾.

213 Andere Vorschriften²⁾

Außerhalb des Handelsrechts gibt es eine weitere ähnliche Vorschrift im "Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen" (VAG)³⁾.

Gemäß § 143 dieses Gesetzes werden die entsprechenden Organmitglieder bestraft,

"wenn sie wissentlich in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand des Vereins...den Stand des Vereins unwahr darstellen oder verschleiern".

Teilweise werden im Schrifttum im Zusammenhang mit Bilanzdelikten auch noch die §§ 239/240/244 KO und die §§ 396/

-
- 1) Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892, RGBl. Nr.24, S.477, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBl. Nr.25, S.846.
 - 2) Der Vollständigkeit wegen soll hier vermerkt werden, daß sowohl das Bankgesetz vom 30.8.1924, RGBl. II, Nr.32, S.235, im § 41, als auch das Privatnotenbankgesetz vom 30.8.1924, RGBl. II, Nr.32, S.246, im § 28 Strafandrohungen für die Mitglieder des Reichsbankdirektoriums und des Vorstandes der Privatnotenbanken enthielten, "wenn sie in den...vorgeschriebenen Veröffentlichungen wissentlich den Stand der Verhältnisse der Bank unwahr darstellen oder verschleiern..." Im heute gültigen "Gesetz über die Deutsche Bundesbank" vom 26.7.1957, RGBl. I, Nr.33, S.745, ist eine derartige Bestimmung nicht mehr vorhanden.
 - 3) Gesetz vom 6.6.1931, RGBl. I, Nr.23, S.315, in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.2.1955, BGBl. I, Nr.7, S.85 (Versicherungsaufsichtsgesetz).

406 AO erwähnt¹⁾. Für die vorliegende Untersuchung sind sie jedoch irrelevant, da die Gesetzestexte keine direkte Beziehung zu den Begriffen Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung erkennen lassen.

Das bedeutet nicht, daß Bilanzfehler von diesen Vorschriften nicht berührt werden. Im Gegensatz zum Handelsrecht sind sie aber nur strafbar im Konkursfall (gemäß der KO) bzw. bei Steuerhinterziehung und Steuergefährdung (gemäß der AO). Diese Tatsache ist besonders für die Unternehmen von Bedeutung, die nicht den handelsrechtlichen Strafbestimmungen unterliegen. Sie sind überhaupt nur in den erwähnten Fällen wegen fehlerhafter Rechenschaftslegung strafbar.

Die Anwendung der konkursrechtlichen Strafbestimmungen ist zunächst zwar nur gerechtfertigt, wenn die Buchführung insgesamt unordentlich erscheint und deshalb keine Übersicht über den Vermögensstand gewährt, jedoch kann auch eine fehlerhafte Bilanz diesen Tatbestand bereits erfüllen²⁾. Dies geht aus einer Reihe von Entscheidungen hervor, die die Bilanzierung als wesentlichen Teil der Buchführung an-

-
- 1) Konkursordnung (KO) vom 10.2.1877, RGBl. Nr.10, S.351, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBl. Nr.25, S.612.
Reichsabgabenordnung (AO) vom 22.5.1931, RGBl. I, Nr.20, S.161, mit den Änderungen bis 6.10.1965, BGBl. I, S.1477.
 - 2) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, Diss. Dresden, Leipzig 1937, S.3; Rehm, Hermann, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2.A., München/Berlin/Leipzig 1914, S.511; Wolf, Arthur Heinz, Die Bilanzverschleierung, Diss. Köln 1929, S.10.

sehen¹⁾. An anderen Stellen bezeichnet das Reichsgericht Bilanzdelikte als strafbare unordentliche Buchführung im Sinne der KO²⁾. "Das Aktiengesetz kennt das Delikt einer unordentlichen Buchführung nicht, da die Tatbestandsmerkmale der Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung...sich nicht auf die Handelsbücher...erstrecken"³⁾. Für die Buchführung (jetzt im engen Sinne) ergibt sich die strafrechtliche Verantwortlichkeit der AG also aus der KO. Je nach Unternehmensform unterliegen die Abschlüsse demnach verschiedenartigen Strafvorschriften⁴⁾. Dabei sollen allerdings gewisse Unterschiede zwischen den beiden Deliktsarten nicht außer acht gelassen werden, denn "unordentlich" ist nicht gleich "nicht ordnungsmäßig". Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung besagen nämlich mehr, "als daß die Buchführung ordentlich sein soll. Sie weisen darauf hin, daß hinter den Grundsätzen eine Ordnung steht, der die Buchführung und der Jahresabschluß gemäß sein müssen. Eine unordentliche Buchführung ist zwar niemals ordnungsmäßig, aber

1) Vgl. RGSt Bd. 7, S. 89, Entsch. v. 5.10.1882, RGSt Bd.13, S.355, Entsch. v. 18. 2.1885, RGSt Bd.15, S.175, Entsch. v. 10. 1.1887, RGSt Bd.30, S.170, Entsch. v. 22. 6.1897, RGSt Bd.39, S.167, Entsch. v. 25. 9.1906, RGSt Bd.40, S.243, Entsch. v. 25. 6.1907.

2) Vgl. RGSt Bd.13, S.356, Entsch. v. 18. 2.1885, RGSt Bd.29, S.308, Entsch. v. 8. 1.1897, RGSt Bd.50, S.151, Entsch. v. 12.10.1916.

3) Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.A., Stuttgart 1957, S.197, Tz.158.

4) Die steuerrechtliche Regelung (AO in Verbindung mit den Steuergesetzen) spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

auch eine ordentliche ist nicht zwangsläufig ordnungsmäßig" ¹⁾).

Ähnlich äußert sich Rehm ²⁾, der noch eine Unterscheidung im vorsätzlichen oder nachlässig/unvorsichtigen Handeln sieht, wogegen Le Coutre ³⁾ die hier gemachte Differenzierung nicht für erforderlich hält.

22 Der Jahresabschluß in den einzelnen Gesetzesvorschriften

220 Feststellung, Abgrenzung und Vergleich der betriebswirtschaftlichen Tatbestandsmerkmale

Die bisher festgehaltenen gesetzlichen Strafbestimmungen sind in das Handelsrecht eingefügte Sondervorschriften des allgemeinen Strafrechts. Als solche fixieren sie Tatbestände. Hierunter versteht man "die vom Gesetzgeber vollzogene abschließende Beschreibung eines bestimmten menschlichen rechtswidrigen Verhaltens. Der Tatbestand ist daher zunächst gesetzlich typisierte Handlung" ⁴⁾. Das Wesen einer Handlung besteht in einem zielstrebigem Willen und der Betätigung im Sinne dieses Willens. Zum Merkmal des Tatbestands gehört

1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964, S.4.

2) Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.513.

3) Vgl. Le Coutre, Walter, Erfordernisse ordentlicher Buchführung, Düsseldorf 1959, S.66 f.

4) Maurach, Reinhart, Deutsches Strafrecht, Allgemeiner Teil, 3.A., Karlsruhe 1965, S.193.

aber außerdem noch der nach strafrechtlichen Gesichtspunkten bestimmbare Erfolg. "Damit erweist sich der Tatbestand als eine komplexe, den Willen, die Willensbetätigung und den Erfolg in sich aufnehmende Erscheinung"¹⁾. Das äußerlich wahrnehmbare Geschehen, der objektive Tatbestand, umfaßt die Willensbetätigung und den Erfolg, wogegen der in bestimmter Richtung gesteuerte Wille den subjektiven Teil des Tatbestands ausmacht²⁾.

Grundsätzlich ist für die vorliegende Arbeit der subjektive Tatbestand sowie Täterkreis und Strafmaß unwesentlich. Sowohl die Motive, Tendenzen, Täuschungs- oder Bereicherungsabsichten als auch der auf die Verwirklichung des objektiven Tatbestandteils gerichtete Vorsatz oder die Wissentlichkeit sind hier unerheblich³⁾. Außerdem sind nur wesentliche Verletzungen der Rechnungslegungsvorschriften strafbar. Was wesentlich ist, muß sicher im Einzelfall auf Grund betriebswirtschaftlicher Überlegungen - möglicherweise durch Sachverständige - festgestellt werden. Darauf soll hier aber nicht weiter eingegangen werden⁴⁾.

Gleichermaßen ist der Erfolg der Handlungsweise in diesem

1) Maurach, Reinhart, Deutsches Strafrecht, S.193.

2) Vgl. ebenda, S.194 ff.

3) Entscheidend für die Strafbarkeit ist nach heutiger Auffassung lediglich Vorsatz und damit auch Bewußtsein der Unrichtigkeit, wogegen Schädigungs- oder Bereicherungsabsichten nicht vorzuliegen brauchen. Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, Berlin 1964, S.804, Anm.18; Scholz, Franz, GmbH-Gesetz, 5.A., Köln-Marienburg 1964, S.847, Anm.11.

4) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.193, Tz.144/145; Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.13 ff.; Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.103.

Zusammenhang auszuklammern, da er zu den Kriterien der Strafbarkeit zählt¹⁾.

Von den Sonderstrafbestimmungen im AktG, GenG und GmbHG bleiben dementsprechend folgende objektiven(betriebswirtschaftlichen)Tatbestandsmerkmale übrig:

AktG 1937

Die Verhältnisse müssen	in Darstellungen, in Übersichten über den Vermögensstand	unwahr dargestellt oder verschleiert sein.
-------------------------	--	--

AktG 1965

Die Verhältnisse müssen	in Darstellungen <u>oder</u> Übersichten über den Vermögensstand	unrichtig wiedergegeben oder verschleiert sein.
-------------------------	--	---

GenG

Der Stand der Verhältnisse muß	in Darstellungen, in Übersichten über den Vermögensstand	unwahr dargestellt sein.
--------------------------------	--	--------------------------

GmbHG

Die Vermögenslage muß	in einer öffentlichen Mitteilung	unwahr dargestellt oder verschleiert sein.
-----------------------	----------------------------------	--

-
- 1) Weiterhin ist der Eintritt eines Erfolges, beispielsweise die Benachteiligung oder Schädigung anderer Personen, in den vorliegenden Fällen belanglos. "Verboten ist die unwahre Darstellung ohne Rücksicht auf etwaigen Erfolg..." Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.191, Tz.140; Vgl. RGSt Bd.45, S.213, Entsch. v. 19.10.1911: Kein Erfolgs-, sondern Tätigkeitsdelikt.

221 Abgrenzung und nähere Bestimmung der Merkmale des objektiven Tatbestands

221.0 "Darstellungen, Übersichten über den Vermögensstand" und "Öffentliche Mitteilung"

221.00 Im Aktienrecht

Der Bereich der Darstellungen im AktG 1937 war sehr weit gezogen und erfaßte alle dienstlichen Äußerungen und Erklärungen der Verwaltungsmitglieder. Mit den Übersichten über den Vermögensstand war insbesondere der Jahresabschluß gemeint¹⁾.

Das AktG 1965 hat insofern eine Änderung gebracht, als durch die Formulierung "Darstellungen oder Übersichten" der weite Anwendungsbereich der Darstellungen fallengelassen wurde. Auch die Darstellungen allgemeiner Art beziehen sich jetzt nur auf den Vermögensstand²⁾.

Für den Geschäftsbericht besteht ein besonderer Tatbestand durch § 400 Ziff. 4 AktG 1965. Hier verweist der Gesetzgeber auf die Tatsachen und Vorgänge der §§ 160 Abs. 3 und

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.191, Tz. 141; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, 2.A., Berlin 1950, S.1143, Anm.3; Teichmann-Köhler, Aktiengesetz, 3.A., Heidelberg 1950, S.567; Das Reichsgericht bezeichnet die Bilanz als Darlegung und Übersicht über den Vermögensstand; Vgl. RGSt Bd.13, S.355, Entsch. v. 18.2.1885; RGSt Bd.15, S.174, Entsch. v. 10.1.1887.

2) Das geht ausdrücklich aus der Begründung des RegE hervor, obwohl der Gesetzestext strenggenommen eine solche Schlußfolgerung nicht fordert. Vgl. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1965, 3.A., Berlin 1967, Bd.2, S.1968, Anm.3.

334 Abs. 3 Nr. 1 bis 3, über die berichtet werden muß. Abgesehen davon gehört aber der Geschäftsbericht, insbesondere der Lagebericht und die allgemeinen Abschlußerläuterungen, sowieso zu den Darstellungen und Übersichten¹⁾. Das Reichsgericht brachte das einmal klar zum Ausdruck: Die Strafdrohungen "treffen ebenso die Darstellungen über den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft in den Gesellschaftsberichten, wie die Übersichten über den Vermögensstand in den Bilanzen"²⁾. Während die frühere Auffassung³⁾ die Übersichten nur als Exemplifikation und Spezialfall der Darstellungen ansah, nimmt Netter⁴⁾ die heutige Meinung - gemäß dem AktG 1965 - bereits vorweg und meint, Darstellung und Übersicht sei der Oberbegriff, Geschäftsbericht und Jahresbilanz nur ein, wenn auch wohl der wichtigste, Anwendungsfall.

Es besteht demnach kein Zweifel, daß der gesamte Jahresabschluß einschließlich des Geschäftsberichts durch die Vorschrift des § 400 AktG 1965 erfaßt wird⁵⁾.

-
- 1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.196, Tz. 153; so auch Danielcik, Hans Peter, Aktiengesetz, Berlin 1937, S.389; Staub-Pinner, Kommentar zum HGB, 14.A., Berlin/Leipzig 1933, S.876, Anm.3; Schmidt, Eberh., in: Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, Berlin 1939, S.1228, Anm.4. Teilweise andere Auslegungen, die den Lagebericht zu den Darstellungen, den Erläuterungsbericht zu den Übersichten zählen, sind praktisch bedeutungslos. Vgl. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, S.1143, Anm.3.
 - 2) RGSt Bd.38, S.199, Entsch. v. 24.10.1905.
 - 3) Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.799, Anm.10; Endemann, W., Aktiengesetz, Berlin 1870, S.23.
 - 4) Netter, Oscar, Grenzen der aktienrechtlichen Offenbarungspflicht, in: JW 1932, S.691.
 - 5) Entsprechend den §§ 148 AktG 1965, 33 GenG und 42a GmbHG werden unter Jahresabschluß nur die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung subsumiert. Die enge Beziehung zwischen Jahresabschluß und Geschäftsbericht läßt es jedoch

221.01 Im Genossenschaftsrecht

Da der Wortlaut des § 147 GenG der weiten Fassung des AktG 1937 entspricht, ist auch hier auf jeden Fall der Jahresabschluß betroffen.

221.02 Im GmbH-Gesetz

Der in § 82 GmbHG verwendete besondere Ausdruck "öffentliche Mitteilung" bezieht sich auf alle von der Gesellschaft veröffentlichten Informationen. Zum Kreis dieser Informationen gehört zweifellos der Jahresabschluß, der aber im vorliegenden Fall veröffentlicht sein muß¹⁾. Ein Geschäftsbericht kann von der Satzung vorgeschrieben sein. Das Gesetz verlangt ihn nicht²⁾. Voraussetzung für eine mögliche Strafbarkeit ist also die Veröffentlichung. Da andererseits nur die Gesellschaften, die Bankgeschäfte betreiben (§ 41

.) zu, betriebswirtschaftlich von einem "Jahresabschluß im weiteren Sinne" zu sprechen, wenn man den Geschäftsbericht einbezieht. Lediglich die GmbH bildet hier eine Ausnahme, da das GmbH-Recht einen Geschäftsbericht nicht kennt. Allerdings kann die Satzung ihn vorschreiben. Vgl. Schilling, Wolfgang, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz für § 41, Bd.2, 6.A., Berlin 1959, S.70, Anm.13.

1) Vgl. Brodmann, Erich, GmbH-Gesetz, 2.A., Berlin/Leipzig 1930, S.291 f., Anm.3; Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz, 11.A., München/Berlin 1964, S.351, Anm.5; Klug, Ulrich, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz, 6.A., Berlin 1959, S.653f., Anm.32/33.

2) Vgl. Schilling, Wolfgang, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz für § 41, 6.A., Bd.2, S.70, Anm.13.

Abs. 4 GmbHG)¹⁾ oder konzerngebunden sind (§ 28 EG)²⁾ ihre Bilanzen publizieren müssen, ist die Strafbestimmung für alle übrigen Unternehmen in der Rechtsform der GmbH praktisch bedeutungslos.

"Die im Vergleich zur Aktiengesellschaft und zur Genossenschaft engere Bindung zwischen Gesellschaftern und Unternehmung und der den Gesellschaftern dadurch ermöglichte Einblick in die Geschäftsgebarung hat einen unmittelbaren Schutz der Gesellschafter gegen Fälschungen und Verschleierungen erübrigt. Dagegen soll die Allgemeinheit geschützt werden"³⁾. Letztlich kommt es also nicht darauf an, ob die Gesellschafter getäuscht werden, vielmehr soll die Öffentlichkeit geschützt werden⁴⁾.

Diese Regelung im GmbH-Gesetz hat jedoch nur strafrechtliche Bedeutung, denn betriebswirtschaftlich gesehen ist es unerheblich, ob die zu untersuchenden Bilanzfehler in ver-

1) Vgl. hierzu Schilling, Wolfgang, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz für § 41, 6.A., Bd.2, S.71, Anm.14-16.

2) Einführungsgesetz zum AktG vom 6.9.1965, BGB I, Nr.48, S.1185.

3) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.2. Dieser stützt sich dabei auf die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes betreffend die GmbH, Reichstagsdrucksachen 1892, Nr.660, S.3760.

An dieser Stelle soll auf den Schutzgesetzcharakter aller dieser Strafvorschriften hingewiesen werden. Nicht nur die unmittelbar Beteiligten sollen geschützt werden, sondern auch alle diejenigen, die mit der Gesellschaft "in rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung treten oder zu treten beabsichtigen". Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.796, Anm.4.

4) Vgl. Scholz, Franz, GmbH-Gesetz, 5.A., Köln-Marienburg 1964, S.847, Anm. 13.

öffentlichem oder internen Abschlüssen enthalten sind.

221.1 "Verhältnisse", "Stand der Verhältnisse" und
"Vermögenslage"

Bemerkenswert ist die eigenartige Konstruktion der Gesetzestexte. Nicht die Aufstellung fehlerhafter Darstellungen und Übersichten an sich wird bestraft, sondern nur die falsche Darstellung oder Verschleierung der Verhältnisse (AktG), des Stands der Verhältnisse (GenG und früherer § 314 HGB für die AG) und der Vermögenslage (GmbHG). Es stellt sich die Frage, welche Bedeutung dies hat. Der Ausdruck "Stand der Verhältnisse" ist schon immer im GenG und bis zum AktG 1937 in den aktienrechtlichen Vorschriften enthalten.

Hierzu führt das Reichsgericht aus: "Was den objektiven Tatbestand anbetrifft, so ist die Fassung 'den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen' sehr weitgehend. Nach dem Wortausdrucke werden damit alle falschen Darstellungen umfaßt, welche Beziehungen der Gesellschaft irgendwelcher Art zum Gegenstand haben, sofern die Angaben für die Beurteilung des Standes der Verhältnisse der Gesellschaft von Bedeutung sind"¹⁾. Dazu gehören bereits einzelne entstellte dargestellte Geschäfte und Verhältnisse, nicht nur falsche Darstellungen der Gesamtsituation der Gesellschaft²⁾. An anderer Stelle ist die Rechtsprechung noch präziser und meint, als "Stand der Verhältnisse" sei nicht bloß das arithmetische Verhältnis von Aktiven zu Passiven

1) RGSt Bd.21, S.172, Entsch. v. 29.11.1890.

2) Vgl. ebenda, S.173 f.

zu verstehen, "vielmehr gehören dazu alle Tatsachen und Umstände, die nach vernünftigem Ermessen bei Berücksichtigung der Anschauungen des Verkehrs zur Beurteilung der gesamten Geschäftslage des Unternehmens von Bedeutung sind"¹⁾. Übereinstimmend mit der höchststrichterlichen Rechtsprechung müssen unter dem "Stand der Verhältnisse" einer Gesellschaft nicht nur die Vermögensverhältnisse verstanden werden, sondern alle wirtschaftlichen, sozialen und sonstigen Beziehungen, die für die gesamte Interessenlage der Gesellschaft von Bedeutung sind²⁾. Das AktG 1937 sprach nur noch von "Verhältnissen" der Gesellschaft, die in den Darstellungen allgemeiner Art und den Übersichten über den Vermögensstand fehlerhaft dargestellt werden. Die Kürzung dieses Teils der Formulierung hat offensichtlich keinen Einfluß auf die Auslegung der Vorschrift ausgeübt, denn auch nach der Änderung 1937 wurde die bisherige weite Auffassung vertreten³⁾. Danach zählt zu den "Verhältnissen" außer den Vermögensverhältnissen auch die Darstellung "sozialer, möglicherweise sogar politischer und sonstiger Verhältnisse. Erforderlich ist nur, daß sie für die Gesamtinteressenlage der Gesellschaft von Bedeutung ist"⁴⁾.

1) RGSt Bd.41, S.297 f., Entsch. v. 8.5.1908.

Ebenso RGSt Bd.66, S.426, Entsch. v. 24.11.1932.

2) Vgl. Staub-Pinner, HGB, 14.A., S.877, Anm.5; Stenglein, M., Strafrechtliche Nebengesetze, 4.A., Berlin 1911, S.944, Anm.4; so auch schon Endemann, W., Aktiengesetz 1870, S.22.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz, 3.A., Berlin 1939, S.1179; Schmidt, Eberh., in: Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, S.1229, Anm.6; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, S.1145, Anm.6; Baumbach-Hueck, Aktiengesetz, 12.A., München/Berlin 1965, S.970 f.

4) Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.799, Anm.10.

Zwischen "Verhältnisse" und "Stand der Verhältnisse" ist demnach praktisch kein Unterschied festzustellen. Trotzdem könnte man eine fortschrittliche Tendenz unterstellen. Die frühere Formulierung erinnert doch sehr an den Stichtagsgedanken der Bilanzierung, ist also mehr statisch orientiert. Demgegenüber ist die geänderte Ausdrucksweise in der Strafvorschrift vielleicht als ausdrückliche Betonung einer weitergehenden Informationspflicht zu deuten. Besonderes Gewicht hat hier der Geschäftsbericht. Die Einführung der zusätzlichen Strafbestimmung im AktG 1937 für den Geschäftsbericht spricht für diese Überlegung. In dieser Sicht bedeutete die Änderung eine sprachliche Verbesserung, denn jetzt schützte die Vorschrift eindeutig die Forderung, die schon lange vorher vom Reichsgericht vertreten wurde:

"Dieser Geschäftsbericht soll zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung dienen. Er soll nicht nur den aus diesen Vorlagen in den Umrissen zu erkennenden **V e r m ö g e n s s t a n d** der Gesellschaft, sondern **d a n e b e n a u c h d i e V e r h ä l t n i s s e** der Gesellschaft **e n t w i c k e l n** und so einen Überblick über deren Stand, zunächst bei Abschluß des Geschäftsjahres geben"¹⁾. Über alles das ist zu berichten, was Einfluß auf die in der Hauptversammlung zu fassenden Beschlüsse haben könnte, und zwar sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientiert²⁾. Eine solche dynamische Darlegung der Situation des Unternehmens ist deshalb besser mit "Verhältnissen" allgemein, als mit deren Stand zu bezeichnen.

1) RGSt Bd.38, S.196, Entsch. v. 24.10.1905. Sperrung im Original.

2) Vgl. ebenda, S.197.

Es ist allerdings zu prüfen, ob nicht die Einengung auf "Darstellungen" im neuen Aktiengesetz auch den Umfang der "Verhältnisse" beschränkt. Bekanntlich betreffen sowohl die Darstellungen als auch die Übersichten nur noch den Vermögensstand der Gesellschaft. Wenn aber schon die zugrundeliegende Darstellung eingeschränkt ist, stehen auch die darin beschriebenen Verhältnisse nicht mehr in dem bisherigen weiten Rahmen. Das hat aber überraschenderweise zur Folge, daß letzten Endes der Begriff "Verhältnisse" im AktG 1965 enger aufgefaßt werden muß, als der "Stand der Verhältnisse" im GenG.

Abweichend vom AktG ist im GmbH-Gesetz von der Vermögenslage die Rede, die durch eine öffentliche Mitteilung falsch oder verschleiert dargestellt sein kann.

Unter Vermögenslage wird im allgemeinen der Vermögensstand der Gesellschaft, nämlich Aktiva und Passiva der Bilanz und insbesondere die Kreditverhältnisse, verstanden¹⁾. Scholz zählt hierzu auch die Beeinflussung der gegenwärtigen Vermögenslage durch den erfolgten Abschluß nicht bilanzfähiger Verträge, die Art der Anlegung des Vermögens, die Sicherheit der Anlagen und die Bonität der Forderungen.

Im Vergleich zum AktG ist der hier gebrauchte Begriff zweifellos der engere. Während mit der aktienrechtlichen Ausdrucksweise auch Ereignisse gemeint sind, die eine Einwirkung auf die Vermögenslage noch nicht bewirkt haben, aber möglicherweise in der Zukunft einen solchen Einfluß haben

1) Vgl. Liebmann-Saenger, GmbH-Gesetz, 7.A., Berlin 1927, S.372, Anm.11; Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz, 11.A., München/Berlin 1964, S.351, Anm.5; Scholz, Franz, GmbH-Gesetz, S.847, Anm.11.

können, ist die Vermögenslage im GmbHG der gegenwärtige Vermögensstand. "Hier sind nur die bereits erfolgten Einwirkungen der Ereignisse zu berücksichtigen. Doch gehören bereits eingetretene Gefährdungen zur Vermögenslage der Gesellschaft"¹⁾. Klug²⁾ meint: "Zu den 'Verhältnissen' gehören auch gewisse Anwartschaften. Das gilt für die Vermögenslage jedoch nur, wenn es sich um solche Anwartschaften handelt, die bereits zu einem Anwartschaftsrecht geworden sind oder doch mindestens an ein solches Recht sehr nahe herankommen". Sinngemäß seien deshalb bereits eingetretene Gefährdungen zu berücksichtigen, nicht dagegen eine Veränderung des Kundenkreises. Was sich Klug unter einer "Veränderung des Kundenkreises" vorstellt, sagt er nicht.

Ebenso wie die "öffentliche Mitteilung" stellt auch die "Vermögenslage" zweifellos eine Einschränkung der Strafbarkeit gegenüber dem Aktienrecht dar. Jedoch ist an dieser Stelle als wesentlich nur festzuhalten, daß auf jeden Fall der Jahresabschluß der GmbH den Begriff "Vermögenslage" ausfüllen kann.

Grundsätzlich läßt sich daher vom GenG ausgehend über das AktG 1965 bis zum GmbHG eine Abstufung des Begriffsinhalts nach seinen Merkmalen feststellen. Eine solche abgrenzende Deutung ist jedoch für unsere Betrachtung irrelevant, denn auf Jahresabschlüsse bezogen, kann auch nur deren Aussagekraft durch eine fehlerhafte Aufstellung verringert werden.

1) Schmidt, Walter, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz, 5.A., Bd.2, Berlin/Leipzig 1927, S.410, Anm.20.

2) Klug, Ulrich, in: Hachenburg, GmbH-Gesetz, 6.A., Bd.2, S.657, Anm.37.

Diese Aussagefähigkeit einer Bilanz wird allerdings u.a. erheblich von der Unternehmungsform einer Gesellschaft beeinflusst¹⁾. Zwar sind allgemein die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Bilanzierung maßgebend²⁾ - obwohl sie weder im Handels- noch im Steuerrecht klar und eindeutig festgelegt sind³⁾ -, jedoch sind die demgegenüber speziellen gesetzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung verschiedener Gesellschaftsformen unterschiedlich. Dabei spielen die ausführlicheren Bestimmungen im Aktienrecht sicherlich eine Führungs- und Orientierungsrolle. Ob sie aber als Bestandteile allgemeiner Bilanzierungsgrundsätze anzusehen sind, ist noch weitgehend umstritten⁴⁾. Kein Zweifel besteht jedoch darüber, daß die

-
- 1) Vgl. Rössle, Karl, Die Aussagefähigkeit der Bilanz, in: Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft, Baden-Baden/Frankfurt 1955, S.101 und 105.
 - 2) Vgl. § 33b Abs.1 GenG, § 41 Abs.1 GmbHG, § 38 Abs.1 HGB, § 149 AktG 1965. Im übrigen wird auf spätere Ausführungen hingewiesen.
 - 3) Vgl. Spörlein, Hans, Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, 6.A., Stuttgart/München/Hannover 1961, S.3.
 - 4) Eder tritt für die Allgemeingültigkeit der aktienrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften ein und hält sie für Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nicht nur für die Unternehmen, die in einem aktienrechtlichen Konzern zusammengeschlossen sind. Vgl. Eder, Karl, Das neue deutsche Aktiengesetz und seine Bedeutung für die GmbH, in: GmbH-Rundschau 1965, S.147. Ludewig meint dagegen, die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften seien im Gegensatz zu denen von 1937 für die GmbH nicht verbindlich. Als Begründung führt er an, die Einschränkung stiller Rücklagen sei wegen der besonderen Gesellschafterstellung und der mangelnden Publizitätspflicht hier nicht erforderlich. Vgl. Ludewig, R., Gelten die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften auch für die Jahresabschlüsse der GmbH? in: GmbH-Rundschau 1965, S.192 ff.
In seiner Stellungnahme hierzu betont Eder nochmals, es

Rechnungslegungsbestimmungen im Aktienrecht zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung für die Aktiengesellschaft selbst zu zählen sind. Da in der vorliegenden Arbeit sowieso der Jahresabschluß der AG im Vordergrund steht, sind derartige Überlegungen auch nicht von ausschlaggebender Bedeutung.

Wenn andererseits nur von Jahresabschlüssen die Rede ist, kann man die Strafvorschriften für diese Betrachtung auf folgende vereinfachte Formel bringen: Verboten ist die unrichtige oder verschleierte Darstellung der Wirtschaftsla-

-
- .) könne nur eine einheitliche kaufmännische Bewertung geben; der Komplex der stillen Reserven gehöre nicht zu den Bewertungs-, sondern zu den Bilanzierungsvorschriften im Sinne von Gewinnverwendung, weshalb sie in diesem Zusammenhang belanglos seien! Vgl. Eder, Karl, Schlußwort zu Ludewig, in: GmbH-Rundschau 1965, S.194.

Döllner sieht zumindest die neuen Bewertungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung an, die für alle Kaufleute gelten. Sie seien der Ausdruck eines geläuterten bilanzrechtlichen Denkens überhaupt. Vgl. Döllner, Georg, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB 1965, S.1417.

Nach der Ansicht von Greiffenhagen sind die Gliederungsvorschriften des neuen Aktienrechts für Kaufleute außerhalb der AG überhaupt nicht, die allgemeinen Bewertungsmaßstäbe unter Vorbehalt verbindlich. Letztere entsprechen zwar weitgehend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, es bliebe jedoch zweifelhaft, ob die aus dem besonderen Schutz der Aktionäre resultierende Vermeidung der Bildung stiller Rücklagen eine uneingeschränkte Verbindlichkeit aktienrechtlicher Bewertungsvorschriften für alle Unternehmensformen zulasse. Vgl. Greiffenhagen, Hermann, Zur Bedeutung aktienrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Unternehmungen außerhalb der Aktiengesellschaft, in: WPg. 1966, S.141 ff.

ge der Gesellschaft durch fehlerhafte Jahresabschlüsse¹⁾. Von den Darstellungen und Übersichten über den Vermögensstand kommen in dieser Arbeit also nur die Jahresabschlüsse in Betracht. Aus ihnen läßt sich dann die wirtschaftliche Situation oder die Wirtschaftslage des Unternehmens (als Deutung der Verhältnisse) erkennen. Damit ist nichts anderes als die positive Forderung des Gesetzgebers in § 149 AktG 1965 geschützt, daß der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und durch klare und übersichtliche Aufstellung einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben soll²⁾.

Die Ursache einer fehlerhaften Bilanz ist demnach in der Nichtbeachtung der Prinzipien zu suchen, die für ihre Aufstellung maßgebend sind. Diese grundlegenden Voraussetzungen sind für die Aktienbilanz die kodifizierten Vorschriften des Aktienrechts für den Jahresabschluß, die praktisch einer Spezifizierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

In diesem Sinne weisen bereits Staub-Pinner³⁾ (für den früheren § 314 Ziff. 1 HGB) darauf hin, daß zum Verständnis und zur Anwendung der Strafbestimmung die vorausgehenden Rechnungslegungsvorschriften herangezogen werden müssen.

1) Bereits Ritter/Ritter halten einen großen Teil des Gesetzestextes für überflüssig und beziehen den ganzen Sinngehalt der Vorschrift darauf, daß die Lage der Gesellschaft falsch dargestellt sein müsse. Vgl. Ritter/Ritter, Aktiengesetz, Berlin/München 1939, S.730.

2) Ähnlich § 38 HGB und § 33b GenG.

3) Vgl. Staub-Pinner, HGB, 14.A., S.875 f., Anm.2.

Auch Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ ist deshalb zuzustimmen, wenn sie feststellen, die Strafvorschrift sei materiell nur im Zusammenhang mit den Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses der AG verständlich. Der Tatbestand der Bilanzverschleierung oder Bilanzfälschung müsse daher mit Hilfe dieser Bestimmungen ausgelegt und inhaltlich ergänzt werden, denn für deren Einhaltung sei die Strafvorschrift geschaffen. Die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß "müssen daher als integrierender Bestandteil der Strafvorschrift angesehen werden...Soweit das Aktiengesetz nicht positive Normen über die Bilanzierung geschaffen hat, gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung"²⁾.

3 BILANZDELIKTE UND BILANZFEHLER

Das Gesetz unterscheidet - wie oben gezeigt wurde - "unwahre Darstellung" und "unrichtige Wiedergabe" einerseits und "Verschleierung" andererseits. Im AktG 1965 ist das Wort "unwahr" durch "unrichtig" ersetzt worden. Wie bereits erwähnt, ist dies zu begrüßen. Deshalb wird auch im folgenden, soweit es sachlich gerechtfertigt ist, anstatt "unwahr" nur noch "unrichtig" oder "falsch" gebraucht.

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.192 f., Tz.143.

2) Ebenda.
Vgl. auch Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1965, S.821, Anm.5 zu § 149.

Gestützt auf die kodifizierten Begriffe "unrichtige Darstellung" und "Verschleierung" der wirtschaftlichen Lage, wird in der Rechtsprechung, im Schrifttum und in der Praxis meist von Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung gesprochen¹⁾, so daß das Gesetz letztlich Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung unterscheidet. Den Oberbegriff hierfür bilden die Bilanzdelikte. So werden seit jeher im Schrifttum allgemein die Zuwiderhandlungen im Sinne der behandelten Strafvorschriften genannt. In den Gesetzen kommt der Begriff "Bilanzdelikt" allerdings nirgends vor²⁾. Der juristische Ausdruck Delikt bezeichnet im Strafrecht soviel wie strafbare Handlung oder Straftat³⁾. Da nun nicht jedes tatbestandsmäßige Verhalten rechtswidrig und damit strafbar ist⁴⁾, verbietet sich hier die Verwendung des Wortes Bilanzdelikt. Zu untersuchen, wann

-
- 1) Doch gerade diese Ausdrucksweise ist streng genommen nicht korrekt. Wie bereits festgestellt wurde, beziehen sich nämlich die Ausdrücke "unrichtige Wiedergabe" und "unwahre Darstellung" nicht direkt auf die Jahresabschlüsse als die Darstellungen oder Übersichten über den Vermögensstand, sondern immer nur auf die Verhältnisse, die Vermögenslage, hier also auf die aus den Abschlüssen ersichtliche wirtschaftliche Situation (= Summe der von den Jahresabschlüssen in Zahlen erfaßbaren Einzelverhältnissen). So eigenartig es auch erscheinen mag, den Gesetzen entsprechend müßte es "Fälschung und Verschleierung der Verhältnisse" und nicht "Bilanzfälschung oder Bilanzverschleierung" heißen.
 - 2) Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, Berlin 1937, S.41.
 - 3) Vgl. Maurach, Reinhard, Deutsches Strafrecht, S.115.
 - 4) Vgl. Klug in Hachenburg, GmbH-Gesetz für § 82, 6.A., Berlin 1959, S.657, Anm.38; Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.103.

das Aufstellen einer fehlerhaften Bilanz ein Delikt ist, kann nicht Gegenstand einer betriebswirtschaftlichen Analyse sein, sondern ist Aufgabe der Rechtswissenschaft¹⁾.

Für die vorliegende Arbeit erscheint es deshalb angebracht, den Terminus Bilanzfehler²⁾ zu gebrauchen, der die Abkehr von der juristischen Diktion zum Ausdruck bringt³⁾. Er entspricht also dem Bilanzdelikt unter Ausschluß der subjektiven Seite des Tatbestands. Das Ziel ist die Verwendung strafrechtlich wertfreier Begriffe. Bilanzfehler wird dabei als Fehler bei der Bilanzierung verstanden, wobei der Terminus "Bilanzfehler" wegen seiner Kürze dem Terminus "Bilanzierungsfehler" vorgezogen wird. Der Terminus "Bilanzverstoß" wird wegen seiner fehlerhaften Wortbildung nicht verwendet. Allerdings soll nicht übersehen werden, daß auch der Ausdruck "Bilanzfehler" nicht ganz korrekt ist, weil unter Bilanz nur die Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva verstanden wird, hier aber der Jahresabschluß als Ganzes gemeint ist. Es ist aber zweckmäßig, das sich anbietende Wortungetüm "Jahresabschlußfehler" zu umgehen. Damit wird "pars pro toto" gesetzt.

Unter Bilanzfehlern sind also solche Handlungen zu verste-

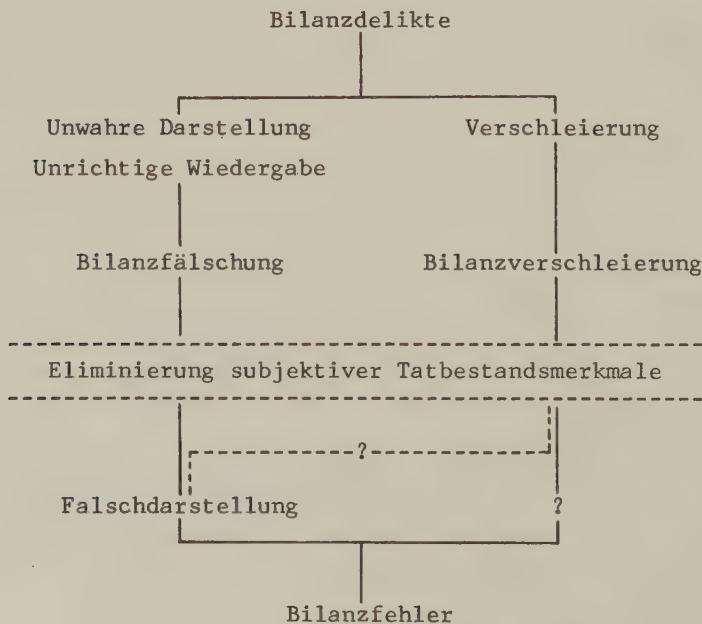
1) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.105.

2) Bilanzfehler wird hier nicht im Sinne Niederauers gebraucht, der diesen Ausdruck als straffreie Handlung den ausgesprochenen Delikten gegenüberstellt.
Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, S.224 f.

3) Strafrechtlich sind Bilanzdelikte Vergehen, so daß auch der Ausdruck Bilanzvergehen gebraucht wird. Wie Übertretung und Verbrechen steht das Bilanzvergehen aber in direkter Beziehung zur Strafbarkeit und ist deshalb hier nicht anwendbar. Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.805, Anm.19.

hen, die zu einem gesetz- und ordnungswidrigen Jahresabschluß führen. Dabei bleibt es offen, wo deren Strafbarkeit beginnt. Da dem Begriff Bilanzfehler demnach spezifische Strafbarkeitsmerkmale fehlen, ist er weiter als der Begriff Bilanzdelikt.

Als korrespondierender betriebswirtschaftlicher Begriff zu "Bilanzfälschung", der vom Wortsinn her subjektive Strafbarkeitselemente erkennen läßt, wird hier in Anlehnung an den Gesetzestext der Begriff "Falschdarstellung" gebildet. Er ist frei von subjektiven Tatbestandsmerkmalen zu sehen. Es wird noch zu prüfen sein, ob auch für den Begriff "Bilanzverschleierung" im strafrechtlichen Sinne ein betriebswirtschaftlicher Begriff definiert werden kann. Ist das nicht der Fall, so ist der Begriff "Falschdarstellung" mit dem Begriff "Bilanzfehler" identisch.



Es ist demnach zu untersuchen, ob es möglich ist, den Begriff Bilanzfehler in zwei den rechtlichen Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" entsprechende Unterbegriffe aufzuteilen. Dazu muß zunächst geklärt werden, was unter Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung zu verstehen ist. Damit ist das Kernproblem der Arbeit angedeutet, denn - abgesehen von terminologischen Unterschieden im Schrifttum - gehen die Ansichten über den Inhalt dieser Begriffe sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur auseinander¹⁾. Zwar ist in der Rechtsprechung eine Abgrenzung nicht immer erforderlich, "da im Aktienrecht, an das die Erörterungen über die Bilanzdelikte meist anknüpfen, Fälschung und Verschleierung dem gleichen Strafmaß unterliegen"²⁾. Aber: "Immerhin besteht ein Bedürfnis nach möglichst klarer Begriffsbestimmung. Es ergibt sich besonders aus der Tatsache, daß das Genossenschaftsgesetz nur unwahre Darstellungen, nicht auch Verschleierungen unter Strafe stellt"³⁾. Ganz abgesehen davon erscheint es grundsätzlich unbefriedigend, mit Begriffen zu operieren, deren Inhalte nicht eindeutig festliegen. Eine Einteilung von Bilanzfehlern in Falschdarstellungen und Verschleierungen würde entsprechende unterschiedliche objektive Tatbestandsmerkmale voraussetzen. Wenn es solche nicht oder nicht mehr gibt, ist kein Grund mehr für die Beibehaltung einer derartigen Unterscheidung vorhanden. Gemessen an dem für die Bilanzierung geltenden Normensystem bleibt dann nur noch die Unrichtigkeit übrig:

-
- 1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.191, Tz. 141/142; Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.102.
 - 2) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.3; Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.191, Tz.141.
 - 3) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.3 f.

Der Jahresabschluß ist falsch. Wann diese Falschdarstellung als Delikt anzusehen ist, hat der Strafrechtler unter Würdigung subjektiver Merkmale festzustellen.

Deshalb setzt sich diese Untersuchung zum Ziel, folgende Fragen zu beantworten:

1. Welche objektiven Tatbestände hat(te) der Gesetzgeber im Auge?
2. Wie wird (wurde) er interpretiert?
3. Sind diese Interpretationen haltbar?
4. Sind die Termini "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" für die vom Gesetzgeber gemeinten Tatbestände heute noch zweckmäßig?

4 DIE INTERPRETATION DER BEGRIFFE "BILANZFÄLSCHUNG" UND "BILANZVERSCHLEIERUNG", INSBESONDERE DIE BISHERIGEN VERSUCHE, ENTSPRECHENDE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE BEGRIFFE ABZULEITEN

40 Vorbemerkung

Das Schrifttum ist daraufhin durchzusehen, ob und - wenn ja - wie Bilanzfehler nach betriebswirtschaftlichen Kriterien in einer Weise unterteilt werden, die den rechtlichen Begriffen "Bilanzfälschung" einerseits und "Bilanzverschleierung" andererseits entspricht. Dabei geht es nicht darum, ob die Argumentation ausgesprochen betriebswirtschaftlich ist, sondern ob die Rechtsbegriffe so interpretiert werden, daß sie mit betriebswirtschaftlichen Sachverhalten überein-

stimmen. Deshalb sind auch juristische Autoren einzubeziehen. Die Untersuchungen im übrigen Schrifttum, soweit es wirtschaftlich orientiert ist, richten sich meist unmittelbar auf betriebswirtschaftliche Abgrenzungskriterien. Alle Versuche, die verschiedenen Deutungen und Meinungen zu systematisieren, bleiben unvollkommen. Überschneidungen müssen in Kauf genommen werden.

An dieser Stelle soll darauf hingewiesen werden, daß in der Literatur eine Unzahl einzelner, teils historischer Bilanzfehler angegeben wird. Theoretisch könnten darüber hinaus die Beispiele jeweils beliebig erweitert werden. Da ihre einzelne Betrachtung nicht zum Thema gehört und andererseits ins Uferlose führen würde, soll hier ein Hinweis auf die hauptsächlichsten Fundstellen genügen¹⁾.

1) Beigel, Rudolf, Buchführung und Abschlüsse der Handelsgesellschaften nach Gesetz und Technik, Teil 2: Die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, Leipzig 1914, S.31 ff.; Derselbe, Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, 3.A., Dresden 1922, S.107 ff.; Bauer, Josef, Inventur und Bilanz bei Aktiengesellschaften, 3.A., Leipzig 1906, S.235 ff.; Stern, Robert, Bilanzdelikte, Falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen, 2.A., Berlin 1923; Kessler, Ernst, Buchführungs- und Kapitaldelikte, Stuttgart 1928; Ziegler, Julius, Bücher- und Bilanzrevision, Berlin/Wien 1929, S.93 ff. (auch in: Die Handelshochschule, Bd.IV, Berlin/Wien 1929, S.427 ff.); Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche, 3./4.A., Stuttgart/Wien 1930, S.29 bis 203; Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, 6.A., Berlin 1932, S.190 ff.; Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.26 ff.; Derselbe, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in: ZfhF 1937, S.517 ff. und S.564 ff.; Jores, Arthur, Bilanzfälschung, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, Bd.1, Stuttgart 1940, Sp.516 ff.; Gerstner, Paul, Revisions-technik, 6.A., Berlin 1940, S.127 ff.; Jores, Arthur, Bilanzfrisur, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, Bd.1, Stuttgart 1940, Sp.520 f.; Jenny, Ernst G. und Georg Niedermeyer, Fälschung und Ver-

41 Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und
"Bilanzverschleierung" in den Materialien der Gesetz-
gebung

Leider ist es nicht gelungen, Quellen aufzuspüren, die darüber Aufschluß geben, was die Verfasser der Einführungs-gesetze sich in den sechziger Jahren des vorigen Jahrhunderts unter unrichtiger Darstellung und Verschleierung im einzelnen vorgestellt haben. Auch im Schrifttum ist kein einziger Hinweis zu finden. Vermutlich sind hierüber keine Unterla-gen mehr vorhanden.

Bei den Beratungen über den Gesetzentwurf von 1870 wurden die betreffenden Stellen des Gesetzestextes anscheinend erstmals erörtert. In der 50. Sitzung des Reichstags wen-det sich der Abgeordnete von Sybel gegen den Ausdruck "Stand der Verhältnisse" als zu allgemein und schlägt statt dessen "Vermögensstand" vor. Er fährt dann fort:

"Ich mache noch darauf aufmerksam, daß derjenige, welcher vielleicht darin eine zu große Restriktion einer möglichen Strafbarkeit finden möchte, durch den Zusatz der beiden Worte 'oder verschleiern' wohl eine hinreichende Compensa-tion finden wird; ein unbestimmterer, allgemeinerer...Aus-druck als hier das Wort 'verschleiern' ist eigentlich kaum zu finden. Indessen, wir haben geglaubt, hier von einer Streichung Abstand nehmen zu sollen, weil wir zugeben muß-ten, daß ein gewisser Gegensatz zwischen 'unwahr darstel-len' und 'verschleiern' gedacht werden kann: unwahre Dar-stellung ist etwas Positives und Verschleiern etwas Nega-tives, und darüber war bei uns kein Zweifel, daß das in-correkte Handeln auf positive oder negative Art eigentlich

-
- .) schleierung in der Buchhaltung, 6.A., neubearbeitet von T. Helm und G.-A. Baumgart, Berlin 1963; Zirpins, Walter und Otto Terstegen, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungs-formen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S.264 bis 278; Vogt, Fritz Johannes, Hintertüren der Buchführung, 5.A., Freiburg i.Br. 1964.

keinen erheblichen Unterschied ausmacht"¹⁾.

Diese Unterscheidung ist offensichtlich auf das Handeln durch Tun und Unterlassen abgestellt. Das ist aber kein annehmbares Kriterium - der Sprecher selbst scheint nicht davon überzeugt -, da Tun und Unterlassen sowohl unrichtige Darstellung als auch Verschleierung bewirken können²⁾.

In den Motiven zum Gesetz werden die Begriffe nicht scharf getrennt. Es heißt dort nur: "In allen Fällen handelt es sich um Versuren, die...den wahren Stand der Sache verdunkeln..."³⁾.

In der Begründung zum Genossenschaftsgesetz, das nur die "unwahre Darstellung" mit Strafe bedroht, meint der Gesetzgeber: "Bei den Genossenschaften wird eine Strafvorschrift in dieser Beschränkung genügen. Die wissentliche Verschleierung der Verhältnisse trägt wohl in den meisten Fällen zugleich die Merkmale einer unwahren Darstellung; soweit dies aber nicht der Fall ist, wäre bei der nicht selten unvollkommenen technischen Ausbildung und Einsicht der Genossenschaftsfunktionäre eine Strafvorschrift nicht ohne Bedenken"⁴⁾. Das einzige, was man dieser Begründung entnehmen

1) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislaturperiode, Session 1870, Bd.2, Berlin 1870, S.1066.

2) Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.797 f., Anm.7 und 8, S.801 f., Anm.11.

3) Stenographische Berichte, 4.Bd., Anlage Nr.158, Session 1870, Motive S.659.

4) Entwurf eines Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nebst Begründung und Anlage, amtliche Ausgabe, Berlin 1888, S.214; Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, VII. Legislaturperiode, IV. Session 1888/89, 4.Bd., 1. Anlagenband, Drucksache Nr.28, Berlin 1889, S.253.

kann, ist, daß der Gesetzgeber die Schwierigkeit einer Deutung des Verschleierungsbegriffes erkannt hat und deshalb den kleinen Genossenschaftsbuchhalter damit nicht belasten wollte. Unverständlich ist aber, weshalb nicht eine andere Formulierung gewählt worden ist, denn die Abgrenzung war anscheinend schon bei den Beratungen unklar.

42 Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" in der höchstrichterlichen Rechtsprechung

Damit, daß die Abgrenzung der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" von vornherein unklar war, ist auch die unsichere Handhabung der Begriffe in einigen Entscheidungen des Reichsgerichts zu verstehen. Beispielsweise wird der Ansatz zweifelhafter Forderungen zum Nennbetrag in einer Entscheidung als unwahre Darstellung oder Verschleierung und in der gleichen sowie in einer späteren Entscheidung als Bilanzfälschung bezeichnet¹⁾. Das Reichsgericht hat überhaupt, sobald es sich um Verstöße bei Aktienbilanzen drehte, möglichst eine Abgrenzung vermieden²⁾. Unumgäng-

1) Vgl. RGSt Bd.14, S.82, Entsch. v. 5.4.1886; RGSt Bd.37, S.434, Entsch. v. 27.2.1905.

2) RGSt Bd.38, S.195 f., Entsch. v. 24.10.1905: unwahre Darstellung und Verschleierung;
RGSt Bd.43, S.416, Entsch. v. 3.6.1910: "unwahre Darstellung...und damit zugleich eine Verschleierung";
RGSt Bd.66, S.426 f., Entsch. v. 24.11.1932: unwahre Darstellung oder Verschleierung;
RGSt Bd.67, S.351, Entsch. v. 13.11.1933: "Dabei kann dahingestellt bleiben, ob es sich im vorliegenden Fall um eine 'unwahre Darstellung' oder um eine 'Verschleie-

lich ist dagegen die Unterscheidung bei Genossenschaftsbilanzen geworden, wie sich bei der Wiedergabe der Urteile dann zeigen wird.

Eine andere Entscheidung scheint auf den ersten Blick einer Klärung näher zu kommen. Es heißt dort zum Begriff der unwahren Darstellung: "Unter die Strafandrohung fällt eine unrichtige Bilanzaufstellung, und die Bilanz ist unrichtig, wenn sie unter Außerachtlassung der das Materielle berührenden gesetzlichen Vorschriften aufgestellt ist"¹⁾. Zweifellos haben sich im Laufe der Zeit die Bezeichnungen "materielle und formelle Vorschriften" für Bewertungs- und Gliederungsbestimmungen eingebürgert, so daß sich eine entsprechende Definition für Fälschung und Verschleierung anböte. "Im eigentlichen Sinne bedeutet aber 'materiell' nichts anderes als 'sachlich', 'inhaltlich'. Insofern enthalten aber auch die Gliederungsvorschriften materielle Vorschriften. Die Führung etwa von Forderungen in der Bilanz unter dem Posten 'Kasse' ist zweifellos kein Formverstoß, sondern ein sachlicher, materieller Fehler"²⁾.

An anderer Stelle wird dann auch erklärt, daß bei richtigem Schlußergebnis der Bilanz dennoch unwahre Angaben bei der Bezeichnung oder dem Ansatz von Einzelposten als falsche Darstellungen anzusehen seien und die Verhältnisse dadurch

.) rung' handelt";

RGZ Bd.156, S.54, Entsch. v. 15.10.1937: Dem Gebot der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit wird die Bilanzfälschung oder Bilanzverschleierung gegenübergestellt.

1) RGSt Bd.36, S.437, Entsch. v. 4.12.1903.

2) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.6.

verschleiert werden könnten¹⁾. Leider ist das Urteil in diesem Fall wieder nicht eindeutig, denn das Reichsgericht benutzt für ein und dieselbe Sache sowohl den Ausdruck "falsche Darstellung" als auch "verschleiern". Allgemein ist aber die falsche Kontenbezeichnung, um die es hier geht, als unrichtige Darstellung und nicht als Verschleierung zu werten²⁾.

Diese Ansicht wird auch vom Reichsgericht in den Entscheidungen vom 8.10.1913 und vom 19.11.1928 bestätigt³⁾.

Verschiedene Vermögenswerte (Waren, Forderungen etc.) wurden im Kontokorrent verbucht und später als "Einnahme aus Warenbeständen" bilanziert.

"Dadurch wurde allerdings der Vermögensstand...in seinem Schlußergebnis nicht unrichtig wiedergegeben, aber es wurde doch ein unrichtiges Bild über die Geschäftslage und Entwicklung der Gesellschaft gegeben"⁴⁾.

"In einem solchen Falle greift der begangene Fehler über die bloße Unrichtigkeit des Ausdrucks hinaus und gewinnt sachliche Bedeutung, kraft deren er ebenso wie ein falscher Wertansatz behandelt werden muß"⁵⁾.

1) Vgl. Reichsgerichtsentscheidung vom 27.4.1915, zit. nach Leipziger Zeitschrift für Deutsches Recht, Jgg. 1915, Sp.984.

2) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfäschung, S.6 f.; Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.103; Friedländer, Heinrich, Aktienrecht, Stuttgart 1932, S.313, Anm.3.

3) RGZ Bd.83, S.173; RGSt Bd.62, S.360; vgl. auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfäschung, S.6, der auf ein nicht veröffentlichtes Urteil vom 7.2.1902 hinweist.

4) RGSt Bd.62, S.360.

5) RGZ Bd.83, S.173.

Was ist hieraus zu folgern? Eine Unterscheidung zwischen Bilanzfälschung als Einflußnahme auf das Jahresergebnis und Bilanzverschleierung als in dieser Hinsicht indifferente Erscheinung ist nicht zu vertreten, da andernfalls falsche Postenbenennungen oder der Ausweis von Werten in unzutreffenden Bilanzpositionen als Verschleierungen bei der Genossenschaft zulässig wären. Solche Bilanzverstöße können aber ebensowenig mit mangelnder Einsicht und Ausbildung entschuldigt werden wie Verstöße gegen Bewertungsvorschriften. "Hätte der Gesetzgeber lediglich Bilanzfälschungen bei Genossenschaften bestrafen wollen, so wäre dies zweifellos klar zum Ausdruck gekommen"¹⁾.

Die ausführlichsten Darlegungen machte das Reichsgericht in einer Entscheidung vom 27.2.1905 im Hinblick auf das Genossenschaftsgesetz. In dieser Entscheidung hat das Reichsgericht die Aktivierung von Fremdeigentum und die Angabe zweifelhafter Forderungen zum Nennwert als Fälle unrichtiger Darstellung bezeichnet. Dann heißt es weiter: "Abgesehen davon, daß zwischen 'unrichtiger Darstellung' und 'Verschleierung' die Grenze nicht in allen Fällen scharf gezogen werden kann und daß die unwahre Darstellung meistens auch eine Verschleierung und ebenso umgekehrt die wissentliche Verschleierung häufig auch eine unwahre Darstellung enthalten wird (Motive zum Genossenschaftsgesetz II, 140), wird im allgemeinen daran festzuhalten sein, daß Verschleierung diejenige Art der Darstellung ist, welche die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, und zwar dergestalt, daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird (Renaud, Aktiengesellschaften, S.623), eine Darstellung, welche ohne eine positive Unwahrheit oder ein Verschweigen erheblicher Tatsachen ein täuschendes Gesamtbild gibt, z.B. durch Zahlengruppierungen oder Unklarheiten, während eine unwahre Darstellung dann vorliegt, wenn in der Bilanz un-

1) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.7.

wahre Tatsachen angegeben werden; dies ist aber nicht nur der Fall bei der Aufnahme fiktiver, in Wirklichkeit nicht vorhandener Außenstände, sondern in gleicher Weise auch dann, wenn...bewußt unrichtige Schätzungen aufgenommen, Außenstände erheblich über ihre wahrscheinlichen Werte angegeben werden"1).

Der Extrakt dieser Erklärung ist folgender:

- a) Eine Abgrenzung ist nicht immer genau möglich²⁾;
- b) Kriterium der Verschleierung ist eine Darstellung, in der wahre Tatsachen undeutlich oder unkenntlich gemacht sind und die deshalb Anlaß zur unrichtigen Beurteilung der Sachlage und ein täuschendes Gesamtbild gibt;
- c) unwahre Darstellung besteht in der Angabe unwahrer (= unrichtiger) Tatsachen³⁾.

Spätere Entscheidungen führen den Grundsatz der Wahrheit und Klarheit ins Feld. Danach sind die Gesellschaften bei der Aufstellung ihrer Bilanzen verpflichtet, dieses Prinzip zu beachten. Ein wider die Pflicht zur Wahrheit und Klarheit verstoßendes Verhalten sei unzulässig⁴⁾.

Obwohl das Reichsgericht in dem oben angeführten Grundsatz-

1) RGSt Bd.37, S.434 f., Entsch. v. 27.2.1905.

2) Vgl. auch die Entsch. v. 8.5.1908, RGSt Bd.41, S.300, wo es heißt, in dem betreffenden Sachverhalt sei "eine unwahre Darstellung oder - was ineinander übergehen kann - eine Verschleierung des Standes...der Verhältnisse" zu erblicken.

3) Das Reichsgericht gebraucht die Worte unwahr, unrichtig und falsch bereits synonym. Vgl. RGSt Bd.13, Entsch. v. 18.2.1885, S.356; RGSt Bd.37, Entsch. v. 27.2.1905, S.434 u.a.

4) Vgl. RGSt Bd.67, S.351, Entsch. v. 13.11.1933 und RGSt Bd.49, S.363, Entsch. v. 26.2.1915.

urteil einen Zusammenhang zwischen Unklarheit und Verschleierung andeutete, benutzt es Wahrheit und Klarheit nicht ausdrücklich als Abgrenzungsmerkmal, sondern behält im Ergebnis die gleiche Auffassung wie in der Entscheidung von 1905 bei. Nach seinen Worten ist es unstatthaft, "Bilanzen so zu gestalten, daß sie in wesentlichen Punkten ein falsches Bild bieten und den Leser zu falschen Schlüssen über die Ergebnisse des Geschäftsjahres und den Vermögensstand der Gesellschaft zu führen geeignet sind"¹⁾.

Andererseits ist der Einwand Dankmeiers berechtigt, es sei gar nicht das wesentliche Merkmal aller Unklarheiten, daß geradezu eine Täuschung oder eine unrichtige Beurteilung der Sachlage hervorgerufen wird. "Die Zusammenfassung getrennt auszuweisender Bilanzposten unter richtigem Namen und richtigem Wert", etwa Anlagen- und Debitorenkonto auf der Aktivseite und Kapital-, Kreditoren- und Hypothekenkonto auf der Passivseite, "läßt die Vermögenslage völlig unklar, ohne eine Täuschung oder falsche Beurteilung notwendig nach sich zu ziehen"²⁾.

In Übereinstimmung mit diesen Ausführungen, versucht das Reichsgericht nochmals, das Wesen einer Verschleierung klarer herauszustellen.

"Nicht jeder Verstoß gegen die förmlichen Vorschriften über die Gliederung der Bilanz macht die Bilanz ohne weiteres sachlich unrichtig oder bewirkt eine Verschleierung des Standes der Verhältnisse der Gesellschaft. Es muß vielmehr zwischen Bilanzen, die der Form nach unrichtig sind, und

1) RGSt Bd.49, S.363, Entsch. v. 26.2.1915.

2) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.5.

solchen, die sachlich unrichtig sind, unterschieden werden. Der Stand der Verhältnisse der Gesellschaft wird in der Bilanz verschleiert, wenn er darin so dargestellt wird, daß sich die Verhältnisse nicht oder doch nur schwer erkennen lassen...Dabei ist naturgemäß von einem bilanzkundigen Leser auszugehen"¹⁾.

Die Unterscheidung der Bilanzfälschung im Hinblick auf formale²⁾ und sachliche Unrichtigkeit bestätigt die These, daß nicht nur Verstöße, die das Ergebnis verändern, zu den Fälschungen gerechnet werden dürfen.

Das Reichsgericht geht bei der Beurteilung der Strafbarkeit von Bilanzverstößen immer vom sachkundigen Leser aus³⁾. Adler-Düring-Schmaltz⁴⁾ bezeichnen als sachkundig dabei schon denjenigen, der keine "allzu weitgehenden Bilanzkenntnisse" hat. Dankmeier⁵⁾ will demgegenüber sogar nur das Verständnis zugrunde legen, "das beim Durchschnittspublikum erwartet werden kann".

1) RGSt Bd.68, S.349, Entsch. v. 15.10.1934.

2) Im Schrifttum wird fast ausnahmslos als Gegensatz zu "materiell" das Wort "formell" gebraucht, obwohl "formal" zutreffender und deshalb vorzuziehen ist.

3) Vgl. Stenglein, M., Strafrechtliche Nebengesetze, S.945, Anm.5: Hier wird auch von Verschleierung gesprochen, wenn nur der Unkundige nicht, der Kundige aber die Wahrheit erkennen kann.

Schon Keyßner macht diese Betrachtung deutlich: "Ob verschleiert sei oder der Schleier sich vor den Augen des Dritten befunden habe, ist eine schwierige Tatfrage". Keyßner, Hugo, Aktiengesellschaften, Berlin 1873, S.276.

4) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.194, Tz.148.

5) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.17 und dort angegebenes Schrifttum; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, S.1145, Anm.5.

Dieses strafrechtliche Problem braucht jedoch, weil hier nicht normativ vorgegangen wird, nicht weiter vertieft zu werden.

Nach dem angeführten Urteil sieht das Reichsgericht also Abgrenzungsmöglichkeiten in folgenden Merkmalen:

- a) Bilanzfälschung = Angabe unrichtiger Tatsachen,
- b) Bilanzverschleierung = Darstellung, aus der sich die
(wirtschaftlichen) Verhältnisse nicht oder nur schwer
erkennen lassen.

Abgesehen davon, daß es nach Auffassung des Reichsgerichts unmöglich ist, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung in allen Fällen exakt zu trennen, wäre diese Stellungnahme immerhin zu diskutieren. Aber auch diese Auffassung wird nochmals korrigiert.

In der letzten höchstrichterlichen Entscheidung vom 26.9. 1940 zu diesem Thema, die sich mit den Begriffen der "falschen Angaben" des § 134 Abs. 1 VAG und der "unwahren Darstellung oder Verschleierung" des § 143 Abs. 1 VAG befaßt, wird zunächst festgestellt, daß zwischen "falscher Angabe" (oder "unrichtiger Darstellung") und "Verschleierung" keine scharfe Grenze zu ziehen ist, sondern daß beide ineinander übergehen¹⁾. Wörtlich heißt es dann:

1) Prölss folgert hieraus, daß die falschen Angaben über Tatsachen mit der unwahren Darstellung oder Verschleierung übereinstimmen. Vgl. Prölss, Erich Robert, Versicherungsaufsichtsgesetz, 3.A., München/Berlin 1961, S.747, Anm.2.

Der Ausdruck "falsche Angabe" wird übrigens auch in § 400 Ziff.3 und 4 AktG 1965 verwendet. Während Klug (Aktienstrafrecht, S.802, Anm.12) nur zur unwahren Darstellung keinen Unterschied sieht, sind bei Ritter/Ritter (vgl. Abschnitt 322) die falschen Angaben mit unwahrer Darstellung und Verschleierung identisch.

"Eine 'Verschleierung', die dazu dient, für die Entscheidung der Aufsichtsbehörde wesentliche Umstände zu verdecken, ist eine - im Gesamtbild - falsche Angabe"¹⁾. Falsche Angaben sind hier Verschweigen erheblicher Umstände und Überbewertung von Vermögenswerten, so daß - wie auch obige Formulierung zeigt - zur unrichtigen Darstellung nicht ein fließender Übergang, sondern gar kein Unterschied besteht. Die Interpretation des Reichsgerichts führt demnach zu einem erstaunlichen Ergebnis:

Bilanzverschleierung = falsche Angabe
= unrichtige Darstellung
= Bilanzfälschung.

Auch die übrige Formulierung läßt keine andere Auslegung zu, denn jede Rechnungslegung dient der Entscheidung anderer oder kann ihr dienen²⁾, die Wesentlichkeit der Umstände betrifft beide Ausdrücke, und das Gesamtbild bezieht sich auf den Vermögensstand und die wirtschaftlichen Verhältnisse.

Andererseits ist eine Sonderauslegung nur für das Versicherungsaufsichtsgesetz schon wegen des sprachlich/inhaltlichen Zusammenhangs mit den Strafvorschriften der anderen Gesetze nicht anzunehmen³⁾. Es wäre doch auch unlogisch und mit der

1) RGSt Bd.74, S.298, Entsch. v. 26.9.1940.

2) Vgl. RGSt Bd.38, S.196 f., Entsch. v. 24.10.1905.

3) In den Erläuterungen der Kommentare zu diesem Gesetzeswortlaut wird ausdrücklich auf die Ausführungen hierzu im Aktien- und Genossenschaftsrecht verwiesen. Deshalb müßten umgekehrt die Erkenntnisse des Reichsgerichts im Zusammenhang mit dem VAG auch auf die handelsrechtlichen Strafbestimmungen in diesem Fall anwendbar sein, wie dies auch bei Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.796, Anm.3, zum Ausdruck kommt. Vgl. Prölss, Erich Robert, Versicherungsaufsichtsgesetz, S.778, Anm.1; Koenige, Heinrich und

Gesetzessprache nicht zu vereinbaren, wenn in mehreren Gesetzen ein und dieselben Ausdrücke für den gleichen Sachverhalt verwandt und dann bei der Interpretation jeweils unterschiedliche Sinndeutungen zugrundegelegt würden. Offensichtlich machte das Reichsgericht durch diese letzte Entscheidung seinen vorherigen Deutungsversuchen ein Ende. Umso erstaunlicher mutet es an, daß dieses Urteil weder in den Kommentaren noch im Schrifttum die gebührende Beachtung gefunden hat. Aus diesem Grund - und weil dem Verfasser eine vielleicht mögliche juristische Begründung hierfür nicht bekannt ist - muß wohl auch weiterhin die Entscheidung vom 15. 10. 1934 im Auge behalten werden.

43 Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" in den rechtswissenschaftlichen Erläuterungswerken

430 Die juristische Auffassung vor den Stellungnahmen des Reichsgerichts

Grundsätzlich kann angenommen werden, daß die Kommentierungen sich in überwiegendem Maße an der Rechtsprechung und den Materialien zur Gesetzgebung orientieren. Trotzdem ist der so gebildeten herrschenden Auffassung nachzugehen und zu prüfen, ob nicht auch davon abweichende Vorstellungen von Fälschung und Verschleierung vertreten werden.

-
- .) A. Petersen, Gesetz über die privaten Versicherungsunternehmungen, Berlin/Leipzig 1927, S.793; Rehm, Hermann, Reichsgesetz über die privaten Versicherungsunternehmungen, München 1901, S.209, Ziff.2.

Besonders in den Jahren vor den Entscheidungen des Reichsgerichts war man weitgehend auf eigene Auslegungen angewiesen, zumal die Äußerungen des Gesetzgebers in diesem Zusammenhang recht dürftig waren. Auffallenderweise stößt die Verwendung des Wortes "verschleiern" in dieser Zeit auf die stärkste Ablehnung.

Schon damals wurde betont, der Grundgedanke der Vorschrift, nämlich eine richtige Bilanzaufstellung zu sichern, müsse wegen der außerordentlichen Dehnbarkeit des Begriffes "Verschleierung" bei der Interpretation von geschäftskundigen Richtern berücksichtigt werden. Um überhaupt eine Abgrenzung finden zu können, sei das Meiste von der verständigen Anwendung dieses Grundgedankens im Einzelfall zu erwarten¹⁾.

"'Unwahr darstellen' umfaßt eigentlich schon ebensowohl die negativ falsche, durch Verschweigen oder Unterdrücken der vollen Wahrheit veranlaßte, wie die positiv falsche Darstellung. Insofern könnte die weitere Zufügung: 'oder Verschleiern' überflüssig erscheinen. Außerdem blieb auch wegen seiner Unbestimmtheit der Ausdruck 'verschleiern', der sich bis jetzt wohl nirgends strafrechtlich verwertet findet, nicht unbeanstandet" (im Reichstag)²⁾.

1) Vgl. Endemann, W., Aktiengesetz 1870, S.23; v. Hahn, Friedrich, Kommentar zum ADHGB, S.648; Keyßner, Hugo, ADHGB, Stuttgart 1878, S.181.

2) Endemann, W., Aktiengesetz 1870, S.23. Auch Keyßner, Hugo, ADHGB, S.180 f., bedauert das Fehlen eines für ein Strafgesetz notwendigen festen Begriffes. Das Wort verschleiern tritt nochmals im späteren § 302 b StGB auf (erstmalig im "Gesetz, betreffend den Wucher" vom 24.5.1880, RGBl. S.109 ff.). Kayser weist als Einziger auf die Kommentierung dieser Vorschrift bei Olshausen hin und will die dortige Er-

Keyßner¹⁾ konstruiert auf der Grundlage des Wortsinns folgende Abgrenzung zur unwahren Darstellung:

a) Ein Schleier werde benutzt, um das Gesicht gegen belästigende Einflüsse, Licht und Staub zu schützen. Hier werde eine Tatsache verschleiert, um den vermutlichen Angriffen zu entgehen, denen die Täter bei einer Klarstellung ausgesetzt wären. Dieser sogenannte Verteidigungsschleier sei nicht strafbar.

b) Weiter werde der Schleier verwendet, um die Gesichtszüge, wenn nicht unerkennbar, so doch undeutlich zu machen. Dies stünde einer Verschleierung der Gesellschaftsverhältnisse gleich und sei strafbar.

Anscheinend hat der Verfasser bei a) übersehen, daß man selbst provozierte Unannehmlichkeiten nicht mit allgemeinen Umwelteinflüssen vergleichen kann. Auch ohne Verbindung mit einer anderen allgemein strafbaren Handlung ist gerade diese Einstellung mit einer Rechenschaftslegung nicht zu vereinbaren²⁾.

.) klärung für das Aktienrecht angewendet wissen: "Das Wesen der 'Verschleierung' besteht...darin, daß der...Inhalt durch die Form...verdeckt wird; das hierzu gewählte Mittel" muß den Sachverhalt "schwer oder gar nicht erkennbar erscheinen lassen". Allerdings wird hier ein anderer Straftatbestand, nämlich der Wucher, verdeckt. Vgl. Kayser, Paul, Aktiengesetz, 2.A., Berlin 1891, S.186; Olshausen, Justus, Strafgesetzbuch, 6.A., Berlin 1901, S.1165 f., Ziff.2a.

1) Vgl. Keyßner, Hugo, Aktiengesellschaften, Berlin 1873, S.276.

2) Diese mit der Strafbarkeit in Zusammenhang stehende mehr kriminologische Betrachtungsweise erinnert an die Einteilung von beabsichtigten Bilanzdelikten nach ihrer Zielsetzung: nur Täuschungsabsicht oder Täuschung mit Schädigungs- und Betrugsabsicht. Vgl. Mayer, Leopold, Bilanzdelikte, in: HdB, Bd.1, Stuttgart 1956, 3.A., Sp.1122.

In seinem späteren Werk versteht Keyßner¹⁾ unter Verschleiern einfach Verdeckung des wahren Sachverhalts und Verschweigen von Tatsachen. "Ein fester Begriff, wie er für ein Strafgesetz nothwendig, ist aber auch hiermit noch nicht gewonnen; es bedarf namentlich hier geschäftskundiger Richter, um eine sichernde Grenze zu gewinnen". Ein Beschönigen zählt er nicht zur Verschleierung, und zwar mit der folgenden eigenartigen Begründung:

"Denn es setzt eine unverschleierte Angabe die Thatsache voraus, für welche die Thätigkeit entschuldigt, beschönigt wird"²⁾.

Überhaupt keine Unterscheidung macht v. Völderndorff. Er meint, der Umfang der Unwahrheit sei nicht entscheidend; es genüge jede einzelne Unwahrheit, "weil dadurch im Endresultat immer der 'Stand der Verhältnisse' verschleiert wird"³⁾. Keineswegs müßten positive Unwahrheiten vorliegen, sondern die Nichtangabe wichtiger und zur Beurteilung der Sachlage dienlicher Punkte schlossen ebenfalls eine falsche Darstellung oder Verschleierung in sich⁴⁾.

Als Wegweiser für spätere Kommentierungen und für die Entscheidungen des Reichsgerichts ist Renaud⁵⁾ anzusehen.

Übereinstimmend mit anderen Kommentatoren betont er, der Zweck der Vorschriften bestehe in der Sicherung richtiger

1) Vgl. Keyßner, Hugo, ADHGB, S.180 f.

2) Ebenda, S.181.

3) v. Völderndorff, Otto Freiherr, Aktiengesetz, Erlangen 1885, S.765.

4) Vgl. ebenda, S.766.

5) Vgl. Renaud, Achilles, Das Recht der Aktiengesellschaften, 2.A., Leipzig 1875, S.623.

Rechnungen und Bilanzen und in der Wahrheit der amtlichen Darstellungen. Deshalb kämen nicht allein unwahre Angaben in Betracht, sondern auch das Verschweigen von Umständen oder Bemänteln wahrer Tatsachen, "sobald dadurch wesentlich der Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unrichtig dargestellt oder einer richtigen Beurteilung entzogen wird"¹⁾.

Diese Aussage ist zumindest nicht eindeutig, denn es geht nicht ganz klar hervor, was unter Fälschung und was unter Verschleierung verstanden werden soll. Wozu gehört hier das Verschweigen? Ist es nicht auch eine falsche Darstellung, wenn sie eine richtige Beurteilung der Gesellschaftsverhältnisse unmöglich macht?²⁾

Andere Autoren kommen späteren Erkenntnissen schon ziemlich nahe und sehen in der unwahren Darstellung sowohl unrichtige Tatsachen als auch unrichtige Schätzungen (Bewertungsprobleme); unter Verschleiern verstehen sie eine Form der Darstellung, welche die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht³⁾.

Förtsch⁴⁾ dagegen sieht es als eine Verschleierung an, wenn

-
- 1) Renaud, Achilles, Das Recht der Aktiengesellschaften, S.623.
 - 2) Vgl. hierzu die Ausführungen von Ritter/Ritter, Aktiengesetz, Berlin/München 1939, S.730, und Klug in Hachenburg, GmbH-Gesetz, S.656, Anm.36.
 - 3) Vgl. Maurer, Genossenschaftsgesetz, Berlin 1890, S.383 f.; Ring, Viktor, Aktiengesetz, 2.A., Berlin 1893, S.702.
 - 4) Vgl. Förtsch, R., GmbH-Gesetz, Leipzig 1892, S.178, Ziff.6.

so dargestellt wird, "daß die wahre Sachlage schwer kenntlich ist". Katz¹⁾ wiederum will darunter jede Verheimlichung, deren Offenlegung die Gesellschaftsverhältnisse in einem anderen Licht erscheinen läßt, und jede Zusammenstellung wahrer Tatsachen verstanden wissen, die den Stand der Verhältnisse gegenüber der Wirklichkeit verändert erscheinen lassen. Das ist insofern nicht korrekt, als die Verheimlichung wahrer Tatsachen nach den Ausführungen des Reichsgerichts auch unwahre Darstellung bedeuten kann.

431 Die seit den Entscheidungen des Reichsgerichts herrschende juristische Meinung

Es ist immer wieder festzustellen, daß die Interpretation der "unwahren Darstellung" ohne besondere Mühe bewältigt wird, wogegen die Deutung der "Verschleierung" auf Schwierigkeiten stößt und zu teilweise verkrampften Aussagen führt. Der Begriff wird fast durchweg als schwer faßbar empfunden.

Am deutlichsten werden die verschiedenen sprachlichen und inhaltlichen Abweichungen durch einige Beispiele:

"Verschleierung ist diejenige Art der Darstellung, die ohne positive Unwahrheit oder ohne Verschweigen erheblicher Tatsachen ein falsches Bild der Gesamtlage gibt"²⁾;

1) Vgl. Katz, Edwin, Die strafrechtlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches und das Seehandelsstrafrecht, 2.A., Berlin 1902, S.31.

2) Mosse, A., HGB, 16.A., Berlin/Leipzig 1920, S.294, Anm.5.

"Verschleierung ist eine Darstellung, welche, ohne geradezu Unwahrheiten zu enthalten, durch ihre Unklarheit ein unrichtiges Bild erwecken soll und zu erwecken geeignet ist"¹⁾;

"Die Verschleierung ist im Gegensatz" zum Aktienrecht "straffrei, soweit sie eine unwahre Darstellung nicht enthält, also nur in der Undeutlichmachung wahrer Tatsachen besteht"²⁾;

"Unter Verschleierung ist sowohl das irreführende Verschweigen als das zwar äußerlich richtige, aber sachlich irreführende Darstellen zu verstehen"³⁾;

"Verschleierung liegt dann vor, wenn die...wiedergegebenen Tatsachen zwar an sich richtig, aber in einer derartigen Zusammenstellung gebracht sind, daß sie in dem Dritten ein falsches Bild...erwecken" (auch Verschweigen)⁴⁾;

"'Verschleierung' ist bewußte Unklarheit der Darstellung, so daß ihre Leser- und Hörerschaft über die wahre Vermögenslage getäuscht werden kann...und getäuscht werden soll...Greifbare unwahre Angaben sind nicht erforderlich"⁵⁾;

"'Verschleierung' ist Verbergen des wahren Sachverhalts ohne greifbare unwahre Angaben"⁶⁾.

1) Brodmann, Erich, GmbH-Gesetz, 2.A., Berlin/Leipzig 1930, S.292, Anm.3b.

2) Piltz-König, Genossenschaftsgesetz, Berlin 1930, S.214, Anm.10.

3) Horrwitz-Ullmann, Aktienrecht, Berlin 1932, S.248.

4) Danielcik, Hans Peter, Aktiengesetz, Berlin 1937, S.389, Anm.6.

5) Scholz, Franz, GmbH-Gesetz, S.848, Anm.14.

6) Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz, 11.A., München/Berlin 1964, S.351, Anm.5; ähnlich: Baumbach-Hueck, Aktiengesetz, 11.A., München/Berlin 1961, S.957, Anm.3; Vogel, Hermann, GmbH-Gesetz, 2.A., Berlin/Frankfurt 1956, S.368, Anm.5.

Die herrschende Meinung in den Erläuterungswerken ist durch die Anlehnung an die Reichsgerichtsentscheidungen und die Kombination der einzelnen Formulierungen gekennzeichnet. Auch hier gibt es geringfügige sprachliche Abweichungen. Die sinngemäße Übereinstimmung ist aber nicht zu übersehen. Man versteht unter Verschleierung eine Darstellung, die die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, so daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sach- oder Vermögenslage veranlaßt oder ein täuschendes Gesamtbild hervorgerufen wird, und zwar ohne falsche Darstellung oder Angabe. Als unwahr wird normalerweise eine Darstellung angesehen, wenn sie objektiv unrichtig ist, indem sie falsche Angaben enthält oder indem die mitgeteilten Behauptungen zwar wahr, aber unvollständig sind und erhebliche Tatsachen verschweigen¹⁾.

-
- 1) Vgl. Staub-Pinner, HGB, 12./13.A., Bd.2, Berlin/Leipzig 1926, S.616, Anm.8; in der 14.A., Bd.2, Berlin/Leipzig 1933, S.878, Anm.8/9, ist der Verweis auf die unrichtige Beurteilung fallengelassen; ebenso bei Lehmann-Ring, HGB, 2.A., Bd.2, Berlin 1913, S.289, Anm.4, und Teichmann-Koehler, Aktiengesetz, 3.A., Heidelberg 1950, S.567, Anm.1a,b; vgl. weiter: Stenglein, M., Strafrechtliche Nebengesetze, 4.A., Bd.1, Berlin 1911, S.944, Anm.4/5; Liebmann-Saenger, GmbH-Gesetz, 7.A., Berlin 1927, S.372, Anm.13/14; Friedländer, Heinrich, Aktienrecht, Stuttgart 1932, S.313, Anm.3/4; Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz, Berlin 1939, S.1179, Anm.3; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, 2.A., Berlin 1950, S.1144 f., Anm.5; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1965, 3.A., Berlin 1967, S.1970, Anm.6; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, Stuttgart 1957, S.192, Tz.142; Klug in Hachenburg, GmbH-Gesetz, 6.A., Bd.2, Berlin 1959, S.655 f., Anm.35; Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, Berlin 1964, S.797 f., Anm.7/8; Erbs-Kohlhaas, GmbH-Gesetz, München/Berlin 1964, S.6, Ziff.6. Die meisten Kommentare stützen sich auch heute noch auf das Reichsgerichtsurteil von 1905, RGSt Bd.37, S.433 ff.

Damit ist allerdings auch noch keine Abgrenzung gewonnen, denn gleichzeitig betonen Godin-Wilhelmi:

"Die Tat besteht im 'unwahr darstellen', 'falsche Angaben machen', 'Verschweigen erheblicher Umstände', 'Verschleiern'. All dies kann unter den weitesten Begriff 'unwahr darstellen' gebracht werden"¹⁾.

Andererseits erklären sie, eine Verschleierung könne auch ohne falsche Darstellung oder Angabe oder Verschweigen erheblicher Umstände (wohl meist auch durch Verletzung der Gliederungsvorschriften) erreicht werden²⁾.

Klug, der sich von den jüngeren Kommentatoren am intensivsten mit diesen Fragen befaßt, meint, mit den Kriterien der Unwahrheit und Undeutlichkeit ließen sich begrifflich die Tatbestandsmerkmale mit hinreichender Schärfe trennen. Er schränkt aber sofort ein, es gebe Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung in Grenzfällen, "weil sich eine äußerste Undeutlichkeit denken läßt, die der Unwahrheit gleichkommt. Indessen ist die Subsumtion unter eines der beiden Merkmale nicht von entscheidender Bedeutung, wenn das betreffende Verhalten nur überhaupt entweder eine unwahre Darstellung oder eine Verschleierung oder beides ist"³⁾. Diese resignierende Feststellung ist recht unbefriedigend und betrüblich für denjenigen, der sich um eine Klärung bemüht. Im übrigen ist das Unterscheidungsmerkmal hier nichts anderes als ein Verstoß gegen die Prinzipien

1) Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937, S.1144, Anm.5.

2) Vgl. ebenda, S.1145, Anm.5. So auch Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1965, S.1970, Anm.6. Im übrigen wird in der letzten Auflage nur die Verschleierung in Übereinstimmung mit der herrschenden Ansicht definiert.

3) Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.798, Anm.8.

der Wahrheit und Klarheit, die später noch im wirtschaftlichen Schrifttum auftauchen werden.

Eine völlig neue Betrachtungsweise bringt Klug allerdings an anderer Stelle: "Die Grenze zwischen der unwahren Darstellung und der Verschleierung einer an sich richtigen Schilderung der Vermögenslage liegt bei der Erkennbarkeit der wirklichen Verhältnisse. Macht die Verschleierung diese unmöglich, dann liegt eine unwahre Darstellung vor. Erschwert sie dagegen die genaue Einsicht nur, dann hat man es mit einer Verschleierung zu tun. Das wird nicht immer richtig gesehen..."¹⁾. Damit stellt sich Klug in bezug auf die Verschleierungsabgrenzung aber der herrschenden Auffassung und dem Reichsgericht entgegen. Stenglein und Erbs-Kohlhaas beispielsweise sagen nämlich ausdrücklich, Verschleierung sei eine Darstellungsweise, die ohne ausgesprochene Unwahrheiten das Erkennen der wahren Verhältnisse erschweren oder unmöglich machen soll und dadurch ein falsches Gesamtbild hervorrufe²⁾.

Die Kriterien von Klug, nämlich die unmögliche oder erschwerte Erkennbarkeit der wirklichen Verhältnisse, leuchten ein und sind offensichtlich leicht zu handhaben. In der Anwendung seiner Unterscheidungsmerkmale ist Klug anschließend aber wenig konsequent. Seine Beispiele³⁾ sind mehr als

1) Klug in Hachenburg, GmbH-Gesetz, S.656, Anm.36.

2) Vgl. Stenglein, M., Strafrechtliche Nebengesetze, Bd.1, S.944, Anm.5, und Erbs-Kohlhaas, GmbH-Gesetz, S.6, Ziff.6. "Ein falsches Gesamtbild hervorrufen" dürfte sinngemäß dem Ausdruck "eine unrichtige Beurteilung der Sachlage hervorrufen" gleich sein.

3) Die Beispiele sind sowohl im "GmbH-Gesetz", S.656, Anm.36, als auch im "Aktienstrafrecht", S.801 f., Anm.11, angeführt.

zweifelhaft:

a) Der Wechselbestand wird "als Wertpapierkonto bezeichnet".

Da der Wechsel rechtlich ein Wertpapier im weiteren Sinne sei, man sich im Wirtschaftsverkehr unter einem Wertpapierkonto aber ein Effektenkonto vorstelle, könne eine solche Darstellung kaum als unwahr, sondern nur als verschleiert gelten. Dem ist aus folgenden Gründen nicht zuzustimmen¹⁾:

1. Wenn im Wertpapierkonto nur Wechsel enthalten sind, ist dies ein Fall ausgesprochen falscher Postenbenennung. Das gleiche gilt auch für die Bezeichnung als Effektenkonto. Nach der Verkehrsauffassung rechnet das Publikum nicht mit einer solchen Bilanzierungsmethode, wie Klug selbst andeutet. Der Leser vermutet keine Wechsel unter Wertpapieren oder Effekten. Die Erkennung ist damit also unmöglich.

2. Besteht nur ein Teil davon aus Wechseln, so ist der Umfang des Wechsel- und sonstigen Wertpapierbestandes gleichfalls unmöglich zu erkennen. Außerdem sind Wechsel nach den Gliederungsbestimmungen des § 151 AktG 1965 Ziff. III B 3 in Übereinstimmung mit den Bilanzierungsgrundsätzen gesondert auszuweisen.

3. Lediglich eine Bilanzierung der Wechsel unter der Position "Wechsel und Wertpapiere" ohne sonstige Wertpapiere wäre eine Verschleierung im Sinne von Klug, da nur sie die genaue Einsicht nicht unmöglich macht, sondern lediglich erschwert²⁾. Dieser Fall war aber offensichtlich gar nicht

1) Dieses Beispiel und die Ansicht hierüber stammt offensichtlich von Rehm, Hermann, Bilanzen, S.476. So auch Klebba, Walter, Die Formen der Bilanzverschleierung, in: Die Steuerberatung 1962, S.112.

2) Klebba nennt diesen Fall weder Verschleierung noch Unwahrheit, sondern "Verdunkelung". Vgl. Klebba, Walter, Die Formen, S.113.

gemeint. Eine solche Darstellung wäre zwar wahr, aber, nach dem vorher Gesagten, unrichtig. Das AktG verlangt ausdrücklich eine Trennung. Und hier zeigt sich bereits ein Vorzug der neuen Formulierung des § 400 AktG 1965. Danach ist die "unrichtige Wiedergabe oder Verschleierung" untersagt. Es steht wohl außer Frage, daß es sich hier um eine falsche und nicht um eine verschleierte Darstellung handelt¹⁾.

b) Auch das nächste Beispiel, die Bilanzierung von Effekten unter dem Posten "Forderungen", ist aus den gleichen Gründen nicht als Verschleierung, sondern als unrichtige Bilanzierung, als Falschdarstellung anzusehen.

c) Noch erstaunlicher ist der dritte Fall, den Klug anführt, nämlich das Weglassen von Vorkommnissen, die in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erwähnt werden müssen.

"So, wenn die zur Deckung eines Verlusts erfolgte freiwillige Zuwendung durch ein Vorstandsmitglied, einen Aktionär oder einen sonstigen Dritten verschwiegen wird. Ausführliche Breite ist in der Regel nicht zu fordern. Es muß aber klar erkennbar sein, daß ohne jene Zuwendung ein Verlust vorläge"²⁾.

Es geht praktisch darum, daß diese Zuwendungen ähnlich den "Erträgen aus Verlustübernahme" nach § 157 Abs. 1 Ziff. 15 AktG 1965³⁾ auch als solche ausgewiesen werden, damit nicht der Eindruck entstehen kann, das Ergebnis der eigentlichen

1) Zum gleichen Ergebnis kommt auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.21.

2) Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.802, Anm.11.

3) Bei dieser Position ist im Aktiengesetz 1965 an das Verhältnis Unter- zu Obergesellschaft gedacht. Trotzdem müßte im vorliegenden Fall ähnlich verfahren werden. Der Grundgedanke ist wohl der gleiche.

Geschäftstätigkeit der Gesellschaft habe einen Jahresüberschuß erbracht. Die durch die außergewöhnliche Verlustabdeckung zustande gekommene Kompensation des "Jahresfehlbetrages" bleibt sonst verborgen. Wird ein solcher Ertrag nicht ausgewiesen, ist der in Wirklichkeit bestehende Sachverhalt (die Verlustsituation) zwar verschleiert, die Aussage des Abschlusses aber, die Rechnungsperiode schließe mit einem regulären Überschuß aus der Unternehmenstätigkeit ab, ist falsch. Das Erkennen der wirklichen Verhältnisse ist dann nicht nur erschwert, sondern unmöglich. Dazu kommt der Ausweiszwang gemäß der oben erwähnten Gliederungsvorschrift. Demnach handelt es sich auch hier um eine unrichtige und nicht um eine verschleierte Darstellung.

Verräterisch für die trotz allen Abgrenzungsversuchen bestehende Unsicherheit ist die abschließende Feststellung Klugs¹⁾, letztlich spiele die Einordnung keine Rolle, da jedes Tatbestandsmerkmal allein hinreichend sei. Das Merkmal der Verschleierung diene vor allem der Ergänzung und solle verhindern, daß man sich unter Hinweis auf die Wahrheit der "geschickten" Darstellung der strafrechtlichen Verantwortung unberechtigt entziehe. Dem werde dadurch, daß auch die Unklarheit der Darstellung genügen kann, ein Riegel vorgeschoben.

Es scheint aber zweifelhaft zu sein, ob eben diese Darstellung heute noch als "unklar" bezeichnet werden kann. Das ist sicher nicht der Fall, wenn den gesetzlichen Gliederungsvorschriften zuwidergehandelt wird. Das sind Unrichtigkeiten und damit Falschdarstellungen.

1) Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.802, Anm.11.

Daher ist von den angeführten Beispielen zur Verdeutlichung der Verschleierung praktisch keines anwendbar. Es erhebt sich schon jetzt die Frage, was noch als verschleierte Darstellung angesehen werden kann.

432 Die Ablehnung der herrschenden juristischen Meinung
in einigen Kommentaren

Verständlicherweise halten sich alle Kommentatoren streng an den Gesetzeswortlaut, das heißt, sie versuchen im vorliegenden Fall - obwohl jeder von den fließenden Übergängen der Begriffe überzeugt ist - die kodifizierte Unterteilung in Fälschung und Verschleierung irgendwie zu interpretieren und auseinander zu halten.

Insgesamt waren nur drei Autoren feststellbar, die völlig gegen den Strom der allgemein vertretenen Ansicht schwimmen, indem sie sich vom Gesetzestext insofern lösen, als sie einen selbständigen Verstoß "Verschleierung" verneinen.

Der erste, v. Völckerndorff, machte seine Ausführungen zu einer Zeit, in der es weder Reichsgerichtsentscheidungen noch eine herrschende Meinung in heutiger Breite gab. Deshalb wurde er auch bereits an anderer Stelle erwähnt. Nichtsdestoweniger ist er als Vorläufer der beiden anderen Auffassungen anzusehen, die ihre Überzeugung sicher nach eingehendem Studium des bis dahin vorhandenen Schrifttums gewonnen haben.

Koenige-Teichmann handeln Fälschung und Verschleierung gemeinsam ab und stellen fest: "Unwahr oder verschleiert sind die Darlegungen usw., wenn sie Unrichtiges enthalten" (unrichtige Schätzungen, falsche Mitteilungen über das Ergebnis), "ferner aber auch, wenn sie für die Beurteilung wesentliche Umstände verschweigen oder so darstellen, daß man ein richtiges Bild nicht gewinnen kann"¹⁾.

Während in dieser Formulierung nicht ausdrücklich auf eine Nicht-Abgrenzung eingegangen worden ist, wird diese Frage in der Kommentierung von Ritter direkt angeschnitten.

"Worauf es ankommt, ist, daß ein Organmitglied als solches unwahr darstellt oder verschleiert. Und selbst insoweit könnte man sich, wenn man sich die Bedeutung der 'falschen Angaben' des § 295 vor Augen hält, beschränken und nur bestimmen: Wer...vorsätzlich die Lage der Gesellschaft falsch darstellt, wird...bestraft. Dies ist der gesamte Sinngehalt des § 296 Nr. 1. Oder ist es etwa keine falsche Darstellung, wenn zwar 'wahr' dargestellt wird, aber so, daß (was RGSt 37, 434 'Verschleierung' nennt) das Wahre nicht erkannt werden und deshalb eine richtige Beurteilung nicht Platz greifen kann? Übrigens hatte man sich schon früher überzeugen müssen, daß zwischen Verschleierung und falscher Darstellung 'kein begrifflicher Unterschied' sei (Staub HGB § 314 A 9); die eine ist in der anderen enthalten und der 'begrifflich scharfen Unterscheidung' bedarf es deshalb nicht"²⁾.

Dieser Aussage ist vorläufig nichts hinzuzufügen.

1) Koenige-Teichmann-Koehler, HGB, 3.A., Mannheim/Berlin/Leipzig 1932, S.560b.

Anders allerdings Teichmann-Koehler, Aktiengesetz, 1950.

2) Ritter/Ritter, Aktiengesetz, Berlin/München 1939, S.730.

44 Die Interpretation der Begriffe "Bilanzfälschung"
und "Bilanzverschleierung" im übrigen Schrifttum

440 Autoren, die die Rechtsbegriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verwenden, aber keine eindeutigen Abgrenzungskriterien zur Definition entsprechender betriebswirtschaftlicher Begriffe geben

440.0 Autoren, deren Begriffe nicht eindeutig der gesetzlichen Unterscheidung von "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" entsprechen

Als Verfechter eines unbedingten Offenheitsprinzips und der absoluten Bilanzwahrheit lehnt Beigel¹⁾ jede "Vertuschung" und "Verschleierung" ab.

Obwohl Beigel zunächst die Mitteilung falscher Tatsachen und unrichtiger Schätzungen als unwahre Darstellung bezeichnet und als Verschleierung die "beabsichtigte, unsachliche Gruppierung an sich wahrer Tatsachen zu Bilanzposten, die ein unrichtiges Gesamtbild erzeugen, so daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird"²⁾, ist anschließend von einer derartigen, der Rechtsprechung entlehnten, Unterscheidung keine Rede mehr. Er behauptet näm-

1) Beigel, Rudolf, Das Buchführungsrecht der Aktiengesellschaften, Leipzig 1900, S.124; Derselbe, Betrachtungen über die Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften, Straßburg 1905, S.11; Derselbe, Bilanz, in: Buchhaltungslexikon, Hrsg. Robert Stern, 3.A., Berlin/Leipzig/Wien 1927, Bd.1, S.319.

2) Beigel, Rudolf, Buchführungsrecht, S.125.

lich: "Eine...unwahre Darstellung oder Verschleierung...kann auch darin gefunden werden, daß in der...Bilanz der Wert der Außenstände wissentlich zu einem ihren wahrscheinlichen Wert übersteigenden Betrage...angenommen worden ist"¹⁾.

An anderer Stelle wird zwischen "schweren Bilanzdelikten" und "Bilanzfälschungen" unterschieden, ohne daß sinnvolle Unterscheidungsmerkmale angegeben werden. Auch die weiter verwendeten Worte: auffrisiert, falsch, gefälscht, verschleiert, verdeutlichen nichts. Im Buchhaltungslexikon unterteilt Beigel²⁾ in straflose und strafbare (leichte, schwere und mit Untreue und Betrug verbundene) Bilanzdelikte. Zu den schweren zählt er die unrichtige Darstellung und Verschleierung, wenn sie zur "wissentlichen Unersichtlichmachung" der Vermögenslage zum Zwecke der Täuschung dient. In seinem Lehrbuch stellt Beigel³⁾ zunächst fest: "Unklar und unwahr kann eine Bilanz nur dargestellt werden durch Verschleierung". Darum stünden Verschleierungen stets in kausalem Zusammenhang mit den beiden Bilanzerfordernissen der Wahrheit und Klarheit. Fälschung wird dabei überhaupt nicht erwähnt.

Im Laufe der weiteren Erörterungen geht er dann doch auf die Zweiteilung ein:

Bilanzverschleierung sei die Methode, "ungünstige Resultate als günstig, illiquide Bilanzen als liquide oder dolose Handlungen als nicht vorhanden darzustellen". Zwei Arten von Verschleierungen seien zu unterscheiden, "die eine, welche nur eine günstige Darstellung der Bilanz bezweckt

1) Beigel, Rudolf, Buchführungsrecht, S.125.

2) Vgl. derselbe, Bilanz, S.318.

3) Vgl. derselbe, Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, 3.A., Dresden 1922, S.88.

(culpa levis), und eine solche, die eine Folge von betrügerischen Manipulationen ist (culpa lata)"¹⁾. Die angeführten Beispiele sind größtenteils auch schon damals - gemessen an der herrschenden Meinung - als Falschdarstellungen anzusehen: Überbewertung, Forderungsumwandlung in Wechsel mit Nichtweitergabe- und Rückgabeverpflichtung, Kostenaktivierung, Buchung auf fingierten Konten, Ausweis von Verlusten als Reserven usw. Man versucht vergeblich, einen Unterschied zur eben erläuterten Verschleierung festzustellen, wenn Beigel²⁾ als Gegensatz dazu fünf Gruppen von Bilanzfälschungen aufzählt:

1. Fälschung der Bilanzgrundlagen, insbesondere der Inventare durch willkürliche Erhöhung von Menge oder Wert;
2. willkürliche Herabsetzung von Passivposten³⁾;
3. unrichtiger Ausweis der Außenstände durch Einbringung wertloser oder zweifelhafter Forderungen als vollwertige oder durch Aufrechnung fingierter Debitorenkonten;
4. Erhöhung der Werte von Neuanschaffungen über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus;
5. "Fälschung der Gewinn- und Verlustrechnung durch Anschreiben nicht verdienten Gewinns oder durch Unterlassung von Lastschriften und Buchung derselben über Immobilien-, Anlage-, Maschinen- oder über Reserve- oder Erneuerungsfondskonto".

Die Unterscheidungskriterien zwischen Fälschung und Verschleierung sieht Beigel letztlich in subjektiven Tatbestandsmerkmalen.

1) Beigel, Rudolf, Lehrbuch, S.99.

2) Vgl. ebenda, S.106.

3) Gemeint sind wohl Fremdpassiva.

"Jede Bilanzfälschung bezweckt, erlittene Verluste, die man fahrlässigerweise oder durch Spekulation verschuldet, oder Vermögensvorteile, die man sich wissentlich und widerrechtlich verschafft hat, zu verheimlichen. In diesen Punkten liegt der Unterschied zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung. Während nämlich bei der Bilanzverschleierung leichte oder grobe Fahrlässigkeit (culpa levis oder culpa lata) vorliegt, liegt bei der Bilanzfälschung Arglist (dolus) vor"¹⁾.

Die so vorgenommene Abgrenzung läßt eine eindeutige Beurteilung des objektiven Tatbestands nicht zu. Subjektive Kriterien dagegen interessieren nicht und versagen hier. Schiebungen, Verschleierungen und Fälschungen werden daher offensichtlich auch von Beigel nicht streng auseinandergehalten, wie seine Erörterung der vielen historischen Beispiele zeigt.

Konrad²⁾ teilt die "Bilanzformungen" in Schönungen, Fälschungen und Verschleierungen ein.

"Die Unterschiede zwischen diesen drei Arten von Bilanzformungen lassen sich dahin präzisieren: Bei der 'Schönung' wird der Zweck einer vorteilhaften Bilanzaufstellung dadurch erreicht, daß Verschiebungen zwischen einzelnen Bilanzposten oder Zusammenfassung solcher nur insoweit vorgenommen werden, als dadurch für die Beurteilung der Bilanz wesentliche Kriterien nicht berührt werden, bei der 'Verschleierung' wird diese Grenze nicht innegehalten, vielmehr erfolgen die Verschiebungen zwischen einzelnen

1) Beigel, Rudolf, Lehrbuch, S.107.

2) Vgl. Konrad, H., Die Bilanzrätsel, Wehingen 1905.

Posten oder deren Zusammenfassung gerade zu dem Zwecke, unwahre Kriterien für die Beurteilung zu schaffen, und bei der 'Fälschung' endlich werden nicht nur Verschiebungen und Zusammenfassungen einzelner Bilanzposten vorgenommen, sondern sogar neue fingierte Posten in die Bilanz eingeschoben resp. vorhandene Posten mit falschen Beträgen eingesetzt"¹⁾. Danach könnte man annehmen, daß nur Fälschung und Verschleierung Bilanzfehler sind, die Schönung dagegen nicht. Dem ist aber nicht so, denn Schönung hat allgemein hier den Zweck, daß das Unternehmen günstiger beurteilt wird. Im übrigen umfaßt dieser Begriff aber alle Manipulationen, die üblicherweise auch unter Verschleierung und Fälschung fallen. Diese wieder nennt Konrad im Gegensatz zur Schönung die Entstellung von Bilanzen²⁾. Bei Fälschung und Verschleierung sei das gleiche Mittel verwendbar. Der Unterschied sei nicht nur gradueller Natur, sondern liege im Zweck, der durch die Vornahme verfolgt wird.

"Im Gegensatz zu Bilanzschönungen werden Bilanzentstellungen vorgenommen nicht um formale Mängel der Bilanz zu beseitigen, sondern um den Bestand mindestens gefährdende, wenn nicht noch schlimmere materielle Schwächen eines Geschäftes zu verdecken"³⁾.

Auch diese Überlegungen tragen nichts zur Klärung der Begriffsabgrenzung bei. Unhaltbar ist die generelle Behauptung Konrads, im Gegensatz zu den Verschleierungen seien Fälschungen nicht allein bei Aufstellung der Bilanz möglich, sie könnten "vielmehr nur bei der Inventur vorgenom-

1) Konrad, H., Die Bilanzrätsel, Wehingen 1905, S.31 f.

2) Vgl. ebenda, S.100 ff.

3) Ebenda, S.104.

men werden"¹⁾ - der Autor meint wohl beim Inventar.

Eine ähnliche Ansicht vertritt Heinzerling²⁾, der die Bilanzfehler in gleicher Weise einteilt: "Die Schönungen dienen lediglich zur besseren Gruppierung und zum glatteren Lesen der Bilanz;...Die Verschleierungen und Fälschungen können 1. die unrichtige Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft bezwecken, 2. von Beamten begangen werden, um Unterschlagungen zu verdecken"³⁾.

Wie bei den Vorgängern, wird hier ebenfalls die verfolgte Absicht bei der Vornahme von Bilanzfehlern in den Vordergrund gestellt. Eine strenge Scheidung ist dadurch aber nicht zu gewinnen, ist anscheinend auch gar nicht beabsichtigt.

Falk⁴⁾ sieht Bilanzfehler in unwahren, falschen, verschleierten und gefärbten Bilanzen. Zwischen einer unwahren und einer falschen Bilanz bestehe ein gewaltiger Unterschied. "Falsch ist eine Bilanz, wenn dieselbe beeinflusst ist durch willkürlich erzeugte Unrichtigkeiten, falsche Buchungen, unwahr, wenn beeinflusst durch unwillkürlich begangene Fehler, welche auf Unachtsamkeit oder auf Unverständnis beruhen. Verschleiert ist die Bilanz, wenn wissentlich zum Zwecke der Erhöhung der Aktiva gegenüber dem Maßstabe früherer Jahre eine höhere Bewertung der Vermögensgegenstände oder eine

1) Konrad, H., Bilanzrätsel, S.106.

2) Vgl. Heinzerling, W., Prüfung und Kritik einer Bilanz, Berlin 1908.

3) Ebenda, S.25.

4) Vgl. Falk, Wahre und falsche, verschleierte und gefärbte Bilanzen, in: Organisation 1906, S.310 f.

niedrigere Bemessung der Abschreibungen und Rücklagen, ohne besonderen Hinweis auf die Änderung im Geschäftsbericht, vorgenommen wird"¹⁾.

Nach Falk¹⁾ sind die Werte bei einer verschleierte Bilanz so angesetzt, daß sie nicht mit früheren Bilanzen verglichen werden können, wogegen gefärbte Bilanzen sich innerhalb der Elastizitätsgrenze der gesetzlichen Bestimmungen bewegen. Die Frage ist nur, wo hier im einzelnen die Grenzen zu ziehen sind.

Ebenso ist die Gegenüberstellung von falsch und unwahr als willkürliche und unwillkürliche Fehler mehr als problematisch; denn obwohl auch Simon²⁾ einmal behauptete, das Gesetz bestrafe nicht unrichtige, sondern unwahre Darstellung, nicht Verhüllung, sondern Verschleierung des Standes der Verhältnisse, ist doch anzunehmen, daß der Ausdruck unwahr in diesem Zusammenhang nur im Sinne von unrichtig anzuwenden ist. Das widerspricht auch nicht der Auffassung des Reichsgerichts. Die Schwierigkeiten bestehen für diese Autoren offenbar darin, bereits im anzuwendenden Terminus eine Trennung der Begriffe nach objektiven und subjektiven Gesichtspunkten vornehmen zu wollen, und zwar sowohl für Fälschung als auch für Verschleierung. Dadurch wird die Verwirrung allerdings nur noch vergrößert.

1) Falk, Wahre und falsche, verschleierte und gefärbte Bilanzen, S.311.

2) Vgl. Simon, Hermann Veit, Betrachtungen über Bilanzen und Geschäftsberichte der Aktiengesellschaften, 2.A., Berlin 1906, S.411, zitiert nach: Stern, Robert (Hrsg.), Bilanz, in: Buchhaltungs-Lexikon, Berlin/Leipzig/Wien 1927, 3.A., Bd.1, S.325.

Besonders deutlich wird diese Einstellung bei Berliner¹⁾. Ähnlich wie von Beigel wird von ihm das subjektive Strafbarkeitsmerkmal der Wissentlichkeit als Kriterium der Gliederung von Bilanzfehlern benutzt. Unrichtigkeiten können nach Berliner sowohl im Text als auch in den Wertangaben einer Bilanz vorkommen. Die Folge von Unrichtigkeiten des Textes oder der Postenbenennung sei eine verschleierte Bilanz, wenn der Grund jedoch nur in Unkenntnis oder Unverstand des Bilanzierenden zu suchen ist, eine unklare Bilanz. Zu diesen Unrichtigkeiten zählt er falsche, ungebrauchliche, mehrdeutige und unverständliche Postenbezeichnungen, Aufrechnung, Vermischung, Weglassung zu bilanzierenden und Ansatz fiktiver Posten (!). Absichtlich unrichtige Bewertung ergibt eine Bilanzfälschung. Werden die Wertangaben dagegen aus Irrtum oder Unkenntnis heraus gemacht, wird die Bilanz nur als falsch bezeichnet. Als Fälschung sieht Berliner auch die Umwandlung von Forderungen in Besitzwechsel an, wenn die zugrundeliegende Forderung nicht mehr vollwertig ist.

Der Vergleich der Erörterungen von Falk, Simon und Berliner zeigt, welch unterschiedliche Bedeutung gleiche Worte haben, wenn objektive und subjektive Aspekte in die Begriffsbildung einbezogen werden. Obwohl betriebswirtschaftlich nicht erforderlich, könnte man sicherlich eine bewußt unrichtige Darstellung, also eine Lüge, als Unwahrheit bezeichnen. Der objektive Sachverhalt kann aber nur richtig oder falsch sein. Offenbar gehen die Meinungen hierüber sehr auseinander, denn beispielsweise werden von den oben erwähnten Autoren absicht-

1) Vgl. Berliner, Manfred, Buchhaltungs- und Bilanzenlehre, 7.A., Hannover 1924, S.302 ff.

liche Unrichtigkeiten als falsch, unwahr und Fälschung bezeichnet, während unabsichtliche oder unwissentliche Unrichtigkeiten in gleicher Reihenfolge unwahr, unrichtig und falsch genannt werden. Von den außerdem vorhandenen sachlichen Unterschieden muß dabei abgesehen werden, da sonst eine derartige Gegenüberstellung überhaupt nicht möglich ist. Es soll lediglich an dieser Stelle auf die terminologische Verwirrung im Schrifttum hingewiesen werden.

Schreier¹⁾ bedauert zunächst, daß - zu seiner Zeit - ein allgemeines Bilanzschema fehle, das die Mängel in der Ausführlichkeit, Vollständigkeit, Klarheit und Wahrheit der Bilanz beseitigen würde.

Sonst verwendet er eine ganze Reihe von Ausdrücken für Veränderungen an der Bilanz.

Unter Aufmachung der Bilanz versteht Schreier praktisch Verstöße gegen die Kontinuität, die in alljährlichen Änderungen der Bilanzierungsmethode bestehen und die Bilanzanalyse empfindlich stören.

Bilanzfrisierung und Schönung dienen nach Schreier dazu, der Bilanz für die Zwecke der Bilanzkritik ein möglichst günstiges Aussehen zu geben, so daß die Rentabilität, Liquidität und Finanzierung positiv beurteilt werden könnten. Dabei habe die Schönung meistens die Aufgabe, die Zusammensetzung des Reingewinns unkenntlich zu machen. Auf diese Weise könne man Verluste verdecken, zufällige und einmalige Gewinne vertuschen oder beide gegeneinander aufrechnen.

Während diese Manipulationen recht harmlos seien und nicht etwa der Entstellung der wirklichen Geschäftslage dienten,

1) Vgl. Schreier, Johannes, Bilanzpolitik, Berlin 1920.

sondern nur "auf die Form bezügliche Mängel" beseitigten, "bezweckt die Bilanzverschleierung das Gegensätzliche, indem sie materielle Schwächen des Geschäftes zu verdunkeln, zu verwischen oder zu verdecken sucht..."¹⁾. Verschleierungen werden nicht nur in Verschiebungen zwischen den einzelnen Bilanzposten mittels Zusammenziehungen und Aufrechnungen, sondern auch in Bewertungsverstößen gesehen. Es ist deshalb nicht verwunderlich, wenn Schreier zu folgendem Schluß kommt:

"Jedenfalls ist die Bilanzverschleierung identisch mit der ...Bilanzfälschung, denn beide bewirken, genau betrachtet, eine rechtswidrige, wissentlich unwahre Darstellung der Vermögens- und Betriebsverhältnisse in der Übersicht über den Vermögensstand.

Fälschungen der Bilanz liegen stets dann vor, wenn Bilanzen durch willkürlich erzeugte Unrichtigkeiten, wie: falsche Buchungen, gefälschte Inventuraufnahmen, unwahre Angaben über Mengen und Wertbeträge, absichtliche Unterlassung der Abschreibungen usw. beeinflußt und entstellt werden"²⁾.

Baier³⁾, der sich in seiner Abhandlung ausschließlich mit Fälschungen befaßt, unterscheidet zwischen Buchführungs-fälschungen und Bilanzfälschungen. Unter Buchführungs-fälschungen versteht er "alle vorsätzlichen Handlungen, die dazu führen, daß der in den Büchern oder in den Buchungs-

1) Schreier, Johannes, Bilanzpolitik, S.9.

2) Ebenda, S.9 f.

3) Vgl. Baier, Buchhaltungs- und Bilanzfälschungen unter steuerlichem Gesichtspunkt, in: Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Hrsg. Fritz Reinhardt, Bd.2, Berlin/Wien 1938, S.157 f.

unterlagen - oder in beiden zusammen - festgelegte Wertverkehr des Betriebs mit Dritten (fremde Wirtschaften, Privatpersonen und Betriebsinhaber) unrichtig (falsch) dargestellt ist. Dabei ist es unwesentlich, an welcher Stelle die Fälschung einsetzt, ob bereits bei der Anfertigung der Buchungsbelege...oder - beispielsweise - erst bei der Zusammenziehung der Posten im Sachkontenbuch der doppelten Buchführung¹⁾.

Als Bilanzfälschungen faßt Baier alle vorsätzlichen Handlungen zusammen, "die eine falsche, d.h. den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Bilanzierung...widersprechende Darstellung der Jahresabschlußbilanz - sowohl der Größe des bilanzmäßigen Eigenvermögens als auch seiner Zusammensetzung nach - bewirken"²⁾. Die Fälschungen an den Bilanzunterlagen seien nur vorbereitende Handlungen, während die Bilanzfälschung selbst erst bei der Errichtung der falschen Bilanz entstehe. "Kurz gesagt: Gefälschte Buchführung ist wissentlich unwahre Darstellung des Wertverkehrs, gefälschte Bilanz ist wissentlich unwahre Darstellung des betrieblichen Wertstandes"³⁾. Zwar weist Baier auf den Zusammenhang zwischen kaufmännischer Buchführung und Bilanz hin, er hält es jedoch für zweckmäßig, hier zwischen Buchführung im engeren Sinne und der Bilanz zu unterscheiden.

Zur Bilanzverschleierung führt er aus: "Ergänzend sei noch bemerkt, daß von der Bilanzfälschung die Bilanzverschleierung zu scheiden ist, d.i. die Darstellung eines in dem Wertaufbau absichtlich unklaren, vieldeutigen, verschwommenen - verschleierten - Bilanzbildes, wenn auch die Grenze

1) Baier, Buchhaltungs- und Bilanzfälschungen, S.157.

2) Ebenda, S.157 f.

3) Ebenda, S.158.

zwischen Verschleierung und Fälschung sehr flüssig, in vielen Fällen überhaupt nicht mehr zu erkennen ist"¹⁾.

Andere Autoren, die in diesen Abschnitt gehören, teilen die Bilanzfehler in Bilanzfälschungen und Bilanzfrisuren ein²⁾ oder fügen noch die Bilanzverschleierungen hinzu³⁾, ohne daß nähere Erläuterungen gegeben werden.

440.1 Autoren, die sich an die herrschende juristische Meinung anlehnen

Offensichtlich hat bereits Rabben, von dem zunächst die Rede sein soll, den Verschleierungsbegriff - was das Erkennen der Verhältnisse betrifft - genauso interpretiert wie später das Reichsgericht⁴⁾:

"Eine unwahre Darstellung liegt nur vor, wenn sie objektiv wahrheitswidrig ist, d.h. wenn sie den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, also ein unrichtiges Gesamtbild über den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft verursacht. Auch die Verschleierung ist eine unwahre Darstellung, und deswegen läßt sich zwischen beiden nur ein sehr subtiler Unterschied machen. Man kann die unwahre Darstellung als den wei-

1) Baier, Buchhaltungs- und Bilanzfälschungen, S.158.

2) Vgl. Jores, Arthur, Bilanzfälschung, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, Bd.1, Stuttgart 1940, Sp.516 ff.; Derselbe, Bilanzfrisur, ebenda, Sp.520 f.

3) Vgl. Bott, Karl, Die Bilanz des Kaufmanns, 9.A., Stuttgart 1947, S.126.

4) Vgl. RGSt Bd.68, S.349, Entsch. v. 15.10.1934.

teren, die Verschleierung als den engeren Begriff bezeichnen; denn während eine unwahre Darstellung die Unwahrheit bei Kenntnis der Sachlage ohne weiteres erkennen läßt, besteht das Wesen der Verschleierung darin, daß der Inhalt einer Darstellung durch die Form von an sich wahren Tatsachen verdeckt wird, um das Erkennen der tatsächlichen Vorgänge zu erschweren oder zu verhindern"¹⁾.

Rabben sieht in der Verschleierung den engeren Begriff, wogegen Klug meint, die Verschleierung erweitere den strafrechtlichen Bereich. Auch Klug benutzt die Erkennbarkeit der wirklichen Verhältnisse als Abgrenzungskriterium, bezeichnet aber als Verschleierung eine an sich richtige Schilderung der Wirtschaftslage, welche die genaue Einsicht nur erschwert. Wird diese Einsicht dagegen unmöglich gemacht, liege eine unwahre Darstellung vor. Klug hat damit praktisch den vom Reichsgericht abgesteckten Bereich der Verschleierung zugunsten der Fälschung verkleinert. Auch dann bleibt es noch fraglich, ob solche formalen Manipulationen, die zwar das Erkennen der tatsächlichen Lage nur erschweren, aber heutige gesetzliche Vorschriften bewußt übergehen, als Verschleierungen anzusehen sind. Obgleich es damals noch keine Aufbau- und Gliederungsvorschriften gab, ging Rabben letzten Endes einer zweifelhaften Abgrenzung aus dem Weg und bezeichnete auch die Verschleierung als unwahre Darstellung. Diese Einstellung wiederum erinnert an die letzte Reichsgerichtsentscheidung von 1940²⁾.

Rabbens Verschleierungsbegriff wird allerdings etwas wider-

1) Rabben, Heinrich, Das kriminelle Strafrecht im Aktiengesetz nach deutschem Reichsrecht, Diss. Straßburg, Berlin 1912, S.42 f.

2) Vgl. RGSt Bd.74, S.298, Entsch. v. 26.9.1940.

sprüchlich, wenn er anschließend meint, nicht jede Zusammenfassung sei als Verschleierung anzusehen. Als Begründung führt er an, die Zusammenziehung von zwei so heterogenen Dingen wie beispielsweise Kasse und Debitoren falle sofort auf und sei deshalb keine Verschleierung. Es geht aber bei seiner Definition der Verschleierung gar nicht um das Auffallen oder Nichtauffallen einer solchen Position, sondern darum, ob das "Erkennen der tatsächlichen Vorgänge" erschwert oder verhindert ist. Hier übersieht Rabben doch anscheinend, daß durch eine derartige Bilanzierung der richtige Kassenbestand und der Stand der Debitoren unersichtlich werden. Entsprechend seiner Terminologie wäre also auch der vorliegende Fall als Verschleierung innerhalb der unwahren Darstellungen zu werten. Eine Fälschung wiederum im Sinne Rabbens kann nicht vorliegen, denn die Darstellung ist ja nicht "objektiv wahrheitswidrig". Auch seine Definitionen sind daher nicht ganz widerspruchsfrei. Vermutlich sah er derartige Zusammenfassungen als zulässig an.

Wie bereits andere Autoren, meint auch Rabben zu Recht, Verschleiern sei nicht identisch mit "Schönfärberei", da auch eine ungünstige Darstellung zum "Verschleiern" zu zählen sei, konsequenterweise auch die zu niedrige Bewertung:

"Gehen also die Abschreibungen über den nach ordnungsmäßigen und redlichen Geschäftsgrundsätzen üblichen Rahmen hinaus, dann ist der Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr dargestellt..."¹⁾.

Nachdem die wissentliche Vornahme der Handlungen als Voraussetzung der Strafbarkeit betont wurde, heißt es weiter:

"Jede Bilanzverschleierung ist daher unerlaubt und strafbar, weil sie gewollt ist, und infolgedessen ist die von Rehm

1) Rabben, Heinrich, Das kriminelle Strafrecht, S.47.

aufgestellte Theorie, daß es erlaubte Bilanzverhüllungen und Bilanzverschleierungen gäbe, logisch nicht haltbar; denn was Rehm erlaubte Bilanzverschleierungen nennt, sind ...eben keine Bilanzverschleierungen, sondern nur Bilanz-aufmachungen, die die Bilanz zwar unklar erscheinen lassen, aber den Vermögensstand nicht 'verschleiern'¹⁾.

Hiergegen nimmt Wolf²⁾ Stellung und mißt diesem Streit keine wissenschaftliche Bedeutung bei, da Rehm eine scharfe Trennung zwischen erlaubten und unerlaubten Unklarheiten vornehme und nur die letzteren Verschleierungen seien. Die Ansicht von Rehm wird noch eingehend besprochen.

Es würde zu weit führen, in diesem Abschnitt jeden Autor ausführlich zu behandeln, der in seinen Überlegungen zwar grundsätzlich an der juristischen Lehre festhält, aber im einzelnen zu graduellen Abweichungen kommt. Es genügt daher, diese Meinungen zusammengefaßt wiederzugeben und nur einige bemerkenswerte Abweichungen zu zeigen.

Das Reichsgericht verstand bekanntlich unter Fälschung die unwahre (falsche) Darlegung von Sachverhalten, unrichtige Schätzungen und das Verschweigen wichtiger Tatsachen, die eine richtige Beurteilung der Vermögenslage unmöglich machen.

Unter Verschleierung fallen solche Darstellungen, die wahre Tatsachen undeutlich oder unkenntlich wiedergeben oder verschweigen, so daß eine unrichtige Beurteilung der wirklichen Sachlage hervorgerufen wird oder ein richtiges Urteil nicht

1) Rabben, Heinrich, Das kriminelle Strafrecht, S.102.

2) Vgl. Wolf, Arthur Heinz, Die Bilanzverschleierung, Diss. Köln 1929, S.10.

zustande kommen kann¹⁾.

Keine Verschleierung ist dabei nach Walb²⁾ "eine unklare Darstellung, die allgemein oder sehr häufig vorgenommen wird oder deren allgemeines oder häufiges Vorkommen bekannt ist,...weil sie eine unrichtige Beurteilung der Sachlage nicht zu bewirken vermag". Leffson³⁾ folgert aus dieser Überlegung, daß nach Walb ein Verstoß gegen die Gliederungsvorschriften (Grundsatz der Klarheit) nicht der Strafbestimmung unterliegen würde, wenn etwas offenkundig (häufig) unklar dargestellt wird. Das trifft aber nicht zu, denn Walb fährt fort: "Das gilt allerdings nur mit der Einschränkung, daß nicht eindeutige Vorschriften des Gesetzes verletzt werden". Damit wird aber Leffsons Aussage gegenstandslos, denn was übrig bleibt, sind die Fälle von aktienrechtlich erlaubten abweichenden und weitergehenden Gliederungen, die aber in unklarer Form wohl nicht "sehr häufig" auftreten.

1) Vgl. Bauer, Josef, Inventur und Bilanz bei Aktiengesellschaften, 3.A., Leipzig 1906, S.259 ff.; Stark, Walther, Strafbare Handlungen auf dem Gebiete des Aktienrechts (§§ 312-314 HGB), Diss. Heidelberg, Freiburg 1910, S.35 ff.; Walb, Ernst, Grundsätzliches über wahre und verschleierte Darstellungen gemäß § 314 HGB, in: ZfHf 1934, S.105; Voigt, Alfred, Bilanzverschleierung bei Aktiengesellschaften, in: ArchRevTrhW 1931, S.413; Fuchs, Hermann, Begriff, Formen und Ausweis der Beteiligungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung im Jahresabschluß, Würzburg-Aumühle 1939, S.18; Weidmann, Ernst, Bilanzkunde und Bilanzrecht, Zürich 1948, S.165; Klebba, Walter, Revisionspraxis, 4.A., Nürnberg/Darmstadt/Düsseldorf/Berlin 1953, S.155 ff.; Derselbe, Buchführung und Bilanz, 3.A., Berlin 1961, S.228 f.; Derselbe, Die Formen der Bilanzverschleierung, in: Stbg 1962, S.110 ff.

2) Walb, Ernst, Grundsätzliches, S.105.

3) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.104.

Nach Voigt¹⁾ ist die sehr umstrittene Frage der Abgrenzung zwischen Fälschung und Verschleierung nur unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zu beantworten. Über die Grundsätze der Klarheit und Wahrheit stellt er dann aber eine Abgrenzung auf die Möglichkeit der richtigen Beurteilung des Unternehmensstandes ab: Durch eine falsche Bilanz werde die Beurteilung notgedrungen falsch, während sie durch eine verschleierte Bilanz falsch werden könne.

Die "unrichtige Darstellung" umfaßt nach Fuchs²⁾ sowohl die unwahre Darstellung wie die Verschleierung. Damit steht er im Gegensatz zu Rehm, der diesen Oberbegriff "Verschleierung" nennt. Dagegen ist er hier mit Rabben vergleichbar.

Auch Weidmann³⁾ schließt sich der juristischen Auffassung über Fälschung und Verschleierung an, bezeichnet aber sachliche Veränderungen der Bilanz mittels Schiebungen und Scheingeschäften vor Aufstellung der Bilanz als Bilanzfrisuren und umgeht damit eine genaue Zuordnung.

Klebba⁴⁾ wiederum faßt den Begriff "Bilanzfrisur" ganz weit, indem er ihn allgemein als Verstoß gegen die moralische Forderung der Bilanzwahrheit (= wahr, klar und verständlich) definiert. Der Hinweis auf die moralische Forderung ist besonders hervorzuheben, denn bei der Durchsicht des Schrifttums erhält man den Eindruck, als sei in früheren Jahrzeh-

1) Vgl. Voigt, Alfred, Bilanzverschleierung, S.412 f.

2) Vgl. Fuchs, Hermann, Begriff, S.18.

3) Vgl. Weidmann, Ernst, Bilanzkunde, S.165.

4) Vgl. Klebba, Walter, Die Formen, S.111.

ten die Bilanz in gezielter Weise möglichst verzerrt aufgestellt worden, später dann so, daß sie gerade noch dem Gesetz genüge. Die Rechtswissenschaft selbst beschränkte sich auf Gesetzesauslegungen, die nur den Gläubigerschutz zum Ziel hatten, ohne eine echte Rechenschaftslegung im betriebswirtschaftlichen Sinne zu unterstützen. Es ist deshalb erfreulich zu erleben, wie sich die Grundeinstellung im Laufe der Zeit durch den Einfluß der Betriebswirtschaftslehre und anglo-amerikanischer Vorbilder gewandelt hat. Am deutlichsten geht dies in jüngster Zeit aus den Stellungnahmen der Fachausschüsse des Bundestages zum neuen Aktienrecht hervor, das ja eine größere Offenlegungspflicht auferlegt und damit den betriebswirtschaftlichen Bestrebungen entgegenkommt. Eine wirksame Rechenschaftslegung muß so weit wie möglich subjektiver Willkür entzogen werden. Sie setzt weiter den Willen des Bilanzierenden voraus, die wirkliche wirtschaftliche Situation des Unternehmens zu zeigen. In dieser Einstellung zeigt sich in Wahrheit der ordentliche und ehrenwerte Kaufmann.

Trotzdem, meint Klebba, wird das Bedürfnis, "den Jahresabschluß möglichst undurchsichtig zu veröffentlichen,... - man mag zur Frage der Berechtigung eines solchen Bedürfnisses stehen wie man will, es also als sachlich berechtigt oder nur als eingebildet bezeichnen -, bestehen bleiben"¹⁾.

Demgegenüber stehen aber jedenfalls die vergleichsweise wesentlich verbesserten Bilanzierungsvorschriften des neuen Aktiengesetzes, die derartige Bestrebungen in Verbindung mit den Strafvorschriften wohl bedeutend erschweren werden. Unter unwahrer Bilanzierung versteht Klebba Bewertungsverstöße. Er macht aber einen Unterschied zwischen falscher

1) Klebba, Walter, Die Formen, S.112.

(irrtümlich unrichtiger) und gefälschter (bewußt unrichtiger) Bilanz. Das bedeutet die Berücksichtigung eines subjektiven Elements im Tatbestand.

Einen Grenzfall zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung sieht er in der Nichtaufnahme eventueller Verpflichtungen¹⁾ in die Bilanz. Falls aus einer solchen Eventualverpflichtung eine Zahlungsverpflichtung werde, so handele es sich um eine Bilanzfälschung, da die Verpflichtungen zu niedrig angegeben worden seien. Trete aber keine tatsächliche Zahlungsverpflichtung ein, so könne man nur von Bilanzverschleierung reden²⁾.

Es erscheint abwegig, eine Unterscheidung zwischen Fälschung und Verschleierung in diesem Fall davon abhängig zu machen, ob sich aus einer Eventualverpflichtung im Zeitpunkt der Bilanzierung auch tatsächlich in der Zukunft eine Zahlungsverpflichtung ergibt. Der § 151 Abs. 5 AktG 1965 (früher § 131 Abs. 7 AktG 1937) verlangt ausdrücklich einen gesonderten Vermerk derartiger ungewisser Haftungsverhältnisse in voller Höhe. Werden demnach solche Eventualverbindlichkeiten in der Bilanz verschwiegen, so ist dieser Gesetzesverstoß als unrichtige Bilanzierung auch dann zu bezeichnen, wenn es nicht zu einer tatsächlichen Zahlungsverpflichtung kommt. Die Situation des Unternehmens am Bilanzstichtag muß richtig dargestellt werden. Sie ist in beiden Fällen gleich: Die möglicherweise sich ergebende zukünftige Verbindlichkeit muß ersichtlich sein. Die tatsächliche spätere Entwicklung ist zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht voraussehbar

1) Eventualverbindlichkeiten oder eventuelle Verpflichtungen sind Ansprüche aus Bürgschaften und Garantieverträgen, deren Realisierung ungewiß ist.

2) Vgl. Klebba, Walter, Die Formen, S.114.

und damit auch für eine Klassifizierung des Verstoßes irrelevant. Eine Auffassung aber, die die zukünftige Wirklichkeit hier berücksichtigt, verleitet zu der absurden Schlußfolgerung, daß auch Bilanzen mit Schätzwerten, die sich in Zukunft nicht bestätigen, rückwirkend Verstoßcharakter erhalten würden. Aus diesen Gründen ist die obige Abgrenzung abzulehnen. Bemerkenswert ist auch die Aufteilung der Verschleierungshandlungen bei Klebba in grundsätzlich zwei Gruppen:

1. Verschleierungen durch "formale Gestaltung" der Bilanz,
"nämlich

- a) ungenaue Bezeichnungen,
- b) unklare Gliederung,
- c) Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Namen,
- d) Kompensieren von Posten der Aktiv- mit solchen der Passivseite u.ä."¹⁾

2. Verschleierungen durch "sachliche Veränderungen" von Bilanzposten²⁾.

Nachdem den formalen Verstößen durch die eingehenden aktienrechtlichen Vorschriften begegnet worden sei, komme der zweiten Form der Verschleierung besondere Bedeutung zu. Bei dieser Form gehe es nicht um Maßnahmen rein buchtechnischer Art, sondern um solche, die - wie Klebba sich ausdrückt - durch "rechtliche Abänderungen des Inhalts einzelner Bilanzposten" entstehen. Klebba meint damit in der Hauptsache die Umwandlung einer illiquiden Bilanz in eine liquide. Dies geschehe

1) Klebba, Walter, Die Formen, S.113.

2) Vgl. ebenda, S.112 f. Die gleiche Formulierung gebrauchen auch Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S.197, während Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.37, derartige Maßnahmen als künstliche Beeinflussung der Verhältnisse als Mittel der Bilanzfälschung ansieht.

durch Umwandlung von schwer realisierbaren Aktiven in scheinbar leicht realisierbare. Auf diese Weise werde die verminderte Liquidität einer Unternehmung verborgen. Als Beispiel bringt Klebba die Umwechselung von Außenständen¹⁾ in Wechselforderungen (Besitzwechsel). Seit jeher sei es üblich, sich von den Schuldnern Akzepte geben zu lassen. Dadurch erscheinen die zum Teil schwer einbringbaren Forderungen in der Bilanz niedriger, der "liquide" Wechselbestand höher. Solche Maßnahmen seien vom buchhalterischen Standpunkt in keiner Weise zu beanstanden oder als unkorrekt anzusehen.

Für den normalen Geschäftsablauf während des Jahres hat Klebba mit dieser Beurteilung zweifellos recht. Wie aber sieht es aus, wenn der Bilanzierende zur Zeit des Jahresabschlusses versucht, auf diese Weise das Bilanzbild zu verbessern? Schär-Prion²⁾ halten es für Bilanzverschleierung, wenn eine Bank vor dem Bilanzstichtag zwecks Verminderung des Debetsaldos ihre Kunden ersucht, Wechsel hereinzugeben und Abhebungen sowie Überweisungen möglichst bis nach dem Ausweistag zu verschieben. Nach Gerstner³⁾ ist der Verkauf von Effekten auf Kredit zum Abschlußzeitpunkt eine Verschleierung, die dazu dient, den Ausweis eines zu hoch erscheinenden Effektenbestandes zu umgehen⁴⁾. Rehm⁵⁾ hält diese Verfahren für erlaubt, denn dem Kaufmann sei die un-

1) Gemeint sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

2) Vgl. Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S.198.

3) Vgl. Gerstner, Paul, Revisionstechnik, 6.A., Berlin 1940, S.128.

4) Gerstner denkt dabei offenbar an den Fall mißlungener Emissionen.

5) Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.477 f. und S.516.

klare Gestaltung seiner Vermögensverhältnisse erlaubt, dagegen sei ihm verboten, sie unwahr oder unklar darzustellen. Dankmeier¹⁾ meint dazu: "Maßnahmen dieser Art haben zweifellos, wenigstens wenn sie einen größeren Umfang annehmen, einen unlauteren Charakter und können dazu führen, daß durch die Bilanz ein die wirklichen Verhältnisse nicht richtig kennzeichnendes Bild hervorgerufen wird. Ihre vorbehaltlose Verteidigung von Rehm widerspricht jedenfalls dem Rechtsempfinden". An anderer Stelle macht Dankmeier auch auf Rechtsgeschäfte aufmerksam, die nur zur Umgehung von Bilanzierungsvorschriften vorgenommen werden und streng von den Scheingeschäften zu unterscheiden seien. "Wertpapiere dürfen bekanntlich höchstens mit dem Anschaffungspreis bewertet werden. Um nun zu einem höheren Zeitwert bilanzieren zu können, ist es vorgekommen, dass Effekten verkauft und vor oder kurz nach dem Bilanzstichtag zurückgekauft wurden... Auch diese Massnahme ist in Form des Scheingeschäfts denkbar, sofern sowohl beim Käufer wie beim Verkäufer der ernstliche Wille fehlt. Oft jedoch, z.B. beim Verkauf an der Börse, wird ein Scheingeschäft nicht vorliegen. Dann ist diese Massnahme jedoch, soweit sie überhaupt als Umgehungsgeschäft erkannt werden kann, als 'rechtsgeschäftlicher Schleichweg' genau so nichtig, als wenn unmittelbar gegen gesetzliche Vorschriften verstossen worden wäre (§ 134 BGB)"¹⁾.

Zimmermann²⁾ bezeichnet es als Schiebung, wenn man Waren

1) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.39.

2) Vgl. Zimmermann, Heinrich, Die Jahresbilanz der Aktiengesellschaft nach deutschem und schweizerischem Recht, Zürich-Selnau 1912, S.221. Vgl. auch die dort angegebene Literatur. Anscheinend gibt es aber hier keine einheitliche Meinung.

oder Wertpapiere "einem Dritten zu einem den Ankaufswert übersteigenden Preis verkauft, um sie ihm nach dem Bilanztag wieder abzukaufen". Bilanzansätze auf Grund solcher Schiebungen seien unzulässig, "weil sonst die Zwecke, die der Staat mit der Aufstellung der Bewertungsregeln verfolgt, nicht erreicht werden können". Wie Zimmermann ausführt, liegt der Unterschied zum Scheingeschäft in dem Risiko, die verkauften Aktiven nicht mehr zum Veräußerungspreis oder zu einem von vornherein begrenzten Preis zurückzuerwerben zu können¹⁾.

Obwohl Dankmeier die Ansicht Zimmermanns grundsätzlich teilt, hat er Bedenken bei solchen Unternehmen, die einen regen Umsatz in Wertpapieren haben. Er meint, eine im Ergebnis gleiche Darstellung könne nicht das eine Mal als wahr bezeichnet werden, weil sie sich aus dem normalen Geschäftsverkehr und der normalen Buchungstechnik zwangsläufig ergebe, ein anderes Mal als unwahr, weil sie auf Geschäften zum Zwecke der Gesetzesumgehung beruhe. Wahrheit werde durch objektive, nicht durch subjektive Merkmale bestimmt²⁾. Damit hat Dankmeier zweifellos recht, denn ein gültiges Rechtsgeschäft verändert die wirtschaftliche Situation des Unternehmens auch dann, wenn bilanzpolitische Erwägungen zu seinem Abschluß führten. Deshalb ist die Bilanz, die solche Rechtsgeschäfte enthält, nicht unkorrekt.

Von Scheingeschäften ganz abgesehen sind Umgehungsgeschäfte an der Börse praktisch auch nicht denkbar, da ein Verkauf hier endgültig ist und der Bilanzierende keinen Einfluß auf den Kurswert beim Rückkauf hat. Deshalb ist ein Verstoß in diesem Falle wohl nicht anzunehmen.

1) Vgl. Zimmermann, Heinrich, Die Jahresbilanz, S.222.

2) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.39 f.

Für Zimmermann¹⁾ ist es eine zulässige Umgehung des Gesetzes, "wenn eine Gesellschaft Obligationen, die sie zu 80 % gekauft hatte, zu 100 % verkauft und dafür andere Wertpapiere zum Kurse von 95 % kauft und zu den letzteren in die Bilanz einstellt". Dieser Fall ist doch offenbar nicht nur zulässig, sondern auch keine "Umgehung des Gesetzes", denn durch rechtmäßigen Kauf und Verkauf haben sich die Verhältnisse der Gesellschaft tatsächlich verbessert. Das muß auch in der Bilanz ersichtlich sein. Solche Dinge liegen im allgemeinen Geschäftsinteresse eines jeden Unternehmers und können auch am Jahresende nicht negativ beurteilt werden. Auch die Geschäfte außerhalb der Börse erscheinen als Umgehungshandlungen in diesem Zusammenhang zumindest zweifelhaft: Beispielsweise die oben erwähnten Verkäufe von Waren, die dann später zurückgekauft werden. Solches Geschäftsgebarren zur Umgehung von Bilanzierungsvorschriften kann man sich nur schwer vorstellen, es sei denn, der Geschäftspartner kennt die Absicht des anderen und ist damit einverstanden. Dann aber handelt es sich zweifellos um Scheingeschäfte.

An anderer Stelle meint Klebba, zur Reihe der echten Postenumwandlungen würden gewisse Transaktionen über Tochtergesellschaften zählen. Sie seien seit der Jahrhundertwende als Mittel der Bilanzverschleierung bekannt, um den Niederschlag gewagter und dem eigentlichen Unternehmungszweck nicht dienender Spekulationsgeschäfte aus der eigenen Bilanz fernzuhalten²⁾. Hierher gehört auch die zeitweise übliche Methode, neue Gesellschaften zu gründen, in die dann wertlose und unverkäufliche Aktiva eingebracht wurden³⁾. Den ausgewiesenen

1) Vgl. Zimmermann, Heinrich, Die Jahresbilanz, S.222.

2) Vgl. Klebba, Walter, Die Formen, S.112.

3) Eigene Kenntnis.

Beteiligungen ist die Überbewertung - wenn überhaupt - nur noch sehr schwer anzusehen. Hier sollen auch die Verschiebungen, Abtretungen und Verkäufe innerhalb von Konzernen erwähnt werden, die früher mit Vorliebe immer wieder als Mittel zu Falschdarstellungen verwandt wurden. Ziel war in jedem Fall die Verbesserung des eigenen Bilanzbildes oder der Bilanz anderer Konzerngesellschaften¹⁾. Die von Klebba verwendete Formulierung "echte Postenumwandlungen" läßt vermuten, daß er diese Konzernschiebungen nicht als unkorrekt ansieht, obwohl er sie als Verschleierungen bezeichnet. Die falsche Wiedergabe der wirklichen Unternehmenssituation ist aber nicht zu leugnen, weshalb man hier nicht von Verschleierungen, sondern von Falschdarstellungen sprechen sollte²⁾.

In diesem Zusammenhang soll der Begriff "Schiebungen", der in der Literatur immer wieder auftritt, noch näher erläutert werden. Schär-Prion³⁾ berichten von Banken, "die an den Ausweistagen möglichst hohe Kassenstände dadurch erwirken, daß sie Schecks...und andere Posten als bare Kasse aufnehmen, größere Beträge dagegen, die von der Kundschaft abgehoben werden oder welche diese überweisen läßt, erst einen Tag nach dem Bilanztage verbuchen". Sie erwähnen außerdem den Fall, daß Waren als Forderungen ausgewiesen werden, obwohl die Lieferung erst zu einem späteren Termin im neuen Jahr erfolgt. "Derartige Korrekturen mögen dem Kaufmann wegen der geringen zeitlichen Verschiebung harmlos erscheinen, dennoch handelt es sich um eine durch nichts zu rechtferti-

1) Nicht zuletzt gegen solche Maßnahmen wendet sich die Strafvorschrift des § 400 Ziff.2 des neuen Aktiengesetzes von 1965.

2) So auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.37.

3) Vgl. Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S.197 f.

gende Schönung des Jahresabschlusses mit verfälschter Bestandsaufnahme" ¹⁾).

Ebenso wie die obigen Konzernschiebungen sind diese Fälle als Postenschiebungen zu bezeichnen. Es handelt sich dabei letztlich um falsche Postenbenennung und um die Nichtbeachtung des Stichtagprinzips. Die falsche Darstellung ist unverkennbar.

Wie sind nun diese bisher besprochenen Verhaltensweisen, über die im Schrifttum keine einheitliche Meinung vertreten wird, zu beurteilen? Offensichtlich muß die Grenze einwandfreien Verhaltens dort angenommen werden, wo die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft kurzfristig durch gezielte Maßnahmen nur für die Zeit des Jahresabschlusses bewußt verändert wird, um Bilanzierungsvorschriften zu umgehen. Wichtig ist es, daß sie nicht auf Grund echter wirtschaftlicher Erwägungen, sondern ausschließlich zur Umgehung der Offenlegungspflicht vorgenommen werden. Wie alle Verstöße müssen sie für die Beurteilung der Verhältnisse eine gewisse Bedeutung haben. Wann es sich allerdings um ein ausgesprochenes Delikt handelt, ist wohl sehr schwierig zu entscheiden und kann sicherlich nicht generell, sondern nur im Einzelfall beurteilt werden. Im allgemeinen ist in diesen Fällen eine Strafbarkeit auf Grund der Bestimmungen über den Jahresabschluß wohl nicht gegeben, denn die Strafvorschriften treffen nur die unrichtige und verschleierte Wiedergabe. Deshalb ist es sicherlich nicht zu beanstanden, wenn Maßnahmen - auch ausschließlich im Hinblick auf den Jahresabschluß - getroffen werden, die die wirtschaftlichen Verhältnisse tatsächlich verändern und daher auch bei der Bilanzierung berücksichtigt werden müssen.

1) Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.106.

Die bisher beschriebenen Handlungen sind nicht Scheingeschäften gleichzusetzen. Klebba führt dazu aus:

"Derartige 'Umwandlungen', die rechtlich meist als einwandfrei anzusehen sind, dürfen aber nicht verwechselt oder gleichgestellt werden mit Scheingeschäften zum Zwecke der Bilanzverschleierung. Wenn z.B. jemand Wertpapiere oder etwa Warenvorräte an ein befreundetes Unternehmen 'verkauft', um sie nach dem Bilanzstichtag wieder 'zurückzukaufen', so handelt es sich zweifellos um einen Scheinvertrag, denn dieser entspricht ja in keiner Weise dem wirklichen Willen der Parteien"¹⁾.

In seinen weiteren Ausführungen verwickelt sich Klebba offensichtlich in Widersprüche, wenn er behauptet, im Gegensatz zu den Verschleierungen durch formale Gestaltung der Bilanz seien die Verschleierungen durch sachliche Veränderungen der Bilanzposten durch keinerlei Beschränkungen gehindert, "denn Scheingeschäfte sind juristisch einwandfrei aufzuziehen, so daß sie auch in Buchführung und Bilanz als ordnungsmäßig gelten können"²⁾. Der Bilanz- wie der Steuerfachmann habe keine Handhabe, derartige Umwandlungen etwa als unzulässig zu kennzeichnen, obwohl die Verschleierungsabsicht klar durchschaut würde. Hier sei das Gebiet der Rechtsbeistände, die rechtlich einwandfreie Formen für die Umwandlung von Sachgütern in Rechtsgüter fänden. Die Anwendung von Rechtsformen zum Zwecke der Verschleierung (oder Verdunkelung) stelle eine Entwicklung dar, die oftmals nicht nur neben dem Recht, sondern gegen das Recht stehe. Anschließend stellt Klebba³⁾ wiederum fest, derartige Umwand-

1) Klebba, Walter, Die Formen, S.112.

2) Ebenda, S.113.

3) Vgl. ebenda, S.114.

lungen seien zwar meistens als rechtlich einwandfrei anzusehen, man dürfe sie aber nicht mit Scheingeschäften zum Zwecke der Bilanzverschleierung identifizieren.

Offensichtlich versteht Klebba unter "Scheingeschäft" zweierlei: Juristisch einwandfreie Scheingeschäfte und solche, die zum Zwecke der Bilanzverschleierung vorgenommen werden. Es soll schon jetzt betont werden, daß ein "einwandfreies Scheingeschäft" ein Widerspruch in sich selbst ist. Es fragt sich nur, wie ein Scheingeschäft eindeutig zu bestimmen ist.

Nach § 117 Abs. 1 BGB, der die Scheingeschäfte regelt, sind empfangsbedürftige Willenserklärungen nichtig, wenn sie im gegenseitigen Einverständnis nur zum Schein abgegeben werden¹⁾. Dabei darf man noch nicht einen Scheinvertrag unterstellen, wenn eine Täuschungsabsicht vorliegt, obwohl gerade die Täuschung in der Regel bezweckt sein wird²⁾.

Vielmehr liegt ein echtes Scheingeschäft erst vor, wenn sich beide Parteien darüber einig sind, daß eine Verpflichtung nicht ernstlich gewollt ist. Dieses Rechtsgeschäft ist dann nichtig und darf deshalb beim Jahresabschluß nicht berücksichtigt werden³⁾. Andernfalls kann von ordnungsmäßiger Bilanzierung keine Rede mehr sein, denn die tatsächliche wirtschaftliche Situation ist infolge derartiger Praktiken nicht mehr erkennbar. Da es über den Stichtagscharakter einer Bilanz keine Diskussion geben kann, ist auch die Situation

1) Vgl. Soergel-Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch, Bd.1, 9.A., Stuttgart 1959, Hefermehl für § 117, Anm.2 und 3, S.388.

2) Vgl. ebenda, Anm.8, S.389.

3) So auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.38.

im Zeitpunkt der Bilanzierung gemeint. Aber nicht die äußerlich gewollte, vorgetäuschte Situation, sondern die wirkliche, nicht fingierte Situation muß dargestellt werden.

Es wird dem Verständnis der Zusammenhänge dienen, wenn anhand einiger Beispiele gezeigt wird, wann im Einzelfall ein Scheingeschäft vorliegt.

1. Das Paradebeispiel in der Literatur ist die Umwandlung von Buchforderungen in Wechselforderungen. Während im Laufe des Geschäftsjahres die Bitte des Gläubigers um Akzepte normal ist, erscheint - wie bereits erwähnt - eine auffallende Häufigkeit der Umwandlung kurz vor dem Bilanztermin zumindest suspekt. Kritisch wird die Sachlage, wenn sich der Bilanzierende von seinem Schuldner Wechsel ausstellen läßt mit der geheimen Abrede, sie nach dem Bilanzstichtag zurückzugeben. Diese Vereinbarung kann auch durch ein stillschweigendes Einverständnis zustande kommen, wenn diese Handlungsweise schon in vorhergehenden Jahren praktiziert wurde. Wie sieht der Vorgang in der Praxis aus? Es handelt sich hier grundsätzlich darum, für eine bestimmte Zeit eine Buchforderung als Wechselforderung erscheinen zu lassen. Beispielsweise läßt der Bilanzierende B sich für seine Forderung an A einen Wechsel ausstellen, und zwar verabredungsgemäß für die Zeit vom 15. Dezember bis 15. Januar. Das Papier wird dann im Januar dem Schuldner zurückbelastet und zurückgegeben. Rein juristisch ist gegen einen solchen Vertrag nichts einzuwenden, wenn er nicht zum Schein abgeschlossen wird. Der Mangel der Ernstlichkeit hat nämlich zur Folge, daß überhaupt keine Wechselforderung begründet wird. Der Gläubiger B kann nicht nach dem strengen Wechselrecht die Bezahlung verlangen, da ihm der Schuldner A sofort den dinglichen Einwand

des Scheingeschäftes entgegenhalten würde¹⁾.

Hieraus wird deutlich, daß B keinesfalls die nicht existente Wechselforderung, sondern nur die ursprüngliche einfache Forderung bilanzieren darf. Das Gegenteil ist unrichtig, ist eine Falschdarstellung.

2. Um den Ausweis hoher Effektenbestände zu verhindern, wird vor dem Stichtag ein Verkauf gegen bar oder Gutschrift auf Girokonto zum Schein vorgenommen mit der Absicht, die Effekten wieder zurückzuerwerben²⁾. Außerhalb des Wechselrechts gilt der Einwand des Scheingeschäfts gegenüber jedermann³⁾. Daher tritt hier die Folge des Scheinvertrages deutlich zutage. Der "Erwerber" der Effekten kann sie nicht in seinem Sinne verwerten. Er ist kein Eigentümer, und der Erstbesitzer kann Einspruch gegen einen Verkauf erheben. Dieser wiederum ist verpflichtet, die Stücke zurückzunehmen, so daß von Anfang an kein Verkauf stattgefunden hat⁴⁾. Deshalb erfordert eine richtige Bilanzierung den Ausweis der Effekten.

3. Ein ähnlicher Fall ist denkbar bei einem Scheinverkauf von Waren auf Kredit, um einen verkleinerten Lagerbestand auszuweisen. Sinngemäß gilt das bisher Gesagte: Ein Verkauf

1) Vgl. Baumbach-Hefermehl, Wechselgesetz und Scheckgesetz, 8.A., München/Berlin 1965, Anm.23 zu Art.17, S.126. Die Tatsache, daß dieser Einwand gegenüber dem gutgläubigen Zweiterwerber im Wechselrecht nicht durchschlägt, ist ein kompliziertes juristisches Problem und soll hier nicht weiter verfolgt werden. Die Frage der nicht vertragsmäßigen Weitergabe der Wechsel von seiten des Gläubigers ist zwar rechtlich interessant, hat aber keinen Einfluß auf die Bilanzierung.

2) Vgl. Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S.198.

3) Vgl. Soergel-Siebert, BGB, Hefermehl für § 117, Anm.12, S.390.

4) So auch die Ansicht des RFH, wie oben ausgeführt wurde.

hat nicht stattgefunden, weder das Eigentum an den Waren noch das Recht zu deren Verwertung ist auf den "Erwerber" übergegangen und die "Forderung" kann nie eingetrieben werden. Die Berücksichtigung des Scheinverkaufs im Jahresabschluß führt zu einer falschen Bilanzierung: In jedem Fall ist die Zusammensetzung der Aktivseite unrichtig angegeben. Wenn überdies der "Verkaufspreis" höher liegt als der Wert, der für die gleichen Waren im Vorratsvermögen anzusetzen wäre, enthält die Aktivseite überbewertete Posten, so daß außerdem der Jahreserfolg manipuliert ist ("unrealisierte" Erfolgsteile). Im Zusammenhang mit den bisher besprochenen Manipulationen ist die Stellungnahme der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf dem Gebiet des Steuerrechts sehr aufschlußreich. Gemäß § 5 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934, RGBl. I S.925, sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen ausdrücklich für die Besteuerung ohne Bedeutung. Sie dürfen demnach also steuerlich nicht berücksichtigt werden. Unter Bezugnahme auf Scheingeschäfte entwickelt der RFH in einer Entscheidung von 1934 einige grundsätzliche Gedanken zur Beurteilung der hier behandelten Sachverhalte¹⁾. In dem betreffenden Fall wurden damals zur Umgehung der Steuerpflicht von Dividendeneinnahmen Aktien vor einem bestimmten Termin verkauft und danach zu einem bereits beim Verkauf vereinbarten niedrigeren Kurs wieder zurückgekauft. Der Kursgewinn entsprach dabei der Dividende.

Zu diesem Vorgang führt der RFH aus, eine Veräußerung habe gar nicht stattgefunden, da bereits vor dem Verkauf ein Rückkauf gesichert gewesen sei. Die Steuerpflicht könne nicht "durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des

1) Vgl. RFH Bd.36, S.303 ff., Entsch. v. 11.7.1934.

bürgerlichen Rechts umgangen oder gemindert werden". Im vorliegenden Falle liege der Mißbrauch in der Wahl einer "ungewöhnlichen Rechtsform" im Geschäftsverkehr. Was ungewöhnlich sei, ergebe sich allein aus dem wirtschaftlichen Zweck des Steuergesetzes. Es wird weiter ausgeführt: "Eine Rechtsform ist dann ungewöhnlich, wenn sie der ohne Umgehungszwecke vorzunehmenden Geschäftsabwicklung nicht entspricht...Es kommt nicht darauf an, ob die gewählte Rechtsform rechtlich als zulässig anerkannt ist. Auch eine Rechtsform, die bürgerlich-rechtlich nicht zu beanstanden ist und die zur Erreichung der verschiedensten wirtschaftlichen Zwecke geeignet ist, kann im Einzelfalle ungewöhnlich sein, wenn sich aus den gesamten Umständen erkennen läßt, daß nicht wirtschaftliche Gesichtspunkte, sondern Steuerumgehungsabsichten zu ihrer Wahl geführt haben"¹⁾. Insbesondere aus der Regelmäßigkeit der getroffenen Maßnahmen zum gleichen Zeitpunkt müsse geschlossen werden, daß die gesamten Handlungen, "insbesondere die Vereinbarung der Option", lediglich aus steuerlichen Gründen vorgenommen worden seien. Die Ausübung des Optionsrechts habe ernstlich nie in Frage gestanden²⁾. Für die Steuerbilanz sind also Scheinhandlungen unwirksam.

Man braucht in den obigen Ausführungen lediglich die "Steuerpflicht" durch "Offenlegungspflicht" zu ersetzen, um eine handelsrechtlich relevante Aussage zu erhalten. Auch Absichten, die eine Umgehung der Rechenschaftspflicht zum Ziel haben und damit eine Täuschung der Bilanzleser herbeiführen können, sind nicht anders zu beurteilen. Der Zusammenhang von Handels- und Steuerbilanz läßt eine abweichende Auffas-

1) RFH Bd.36, S.305, Entsch. v. 11.7.1934.

2) Vgl. ebenda, S.306.

sung auch nicht zu.

Die gemeinhin bestehende Gestaltungsfreiheit der Vermögensverhältnisse kann nicht auf Handlungsweisen ausgedehnt werden, die letzten Endes doch nicht die Verhältnisse selbst, sondern nur deren Darstellung beeinflussen sollen. Eben diese dann unrichtige Darstellung wird von den Strafvorschriften betroffen.

In der Literatur meistens Schiebungen, Frisuren und Scheingeschäfte genannt, werden durch alle diese Umgehungsmaßnahmen die Verhältnisse künstlich beeinflusst, um dadurch einen gewünschten Bilanzierungseffekt herbeiführen zu können. Hier liegt der grundlegende Unterschied zu den anderen Bilanzfehlern, die sich nicht indirekt über die Verhältnisse, sondern direkt auf die einzelnen Posten des Jahresabschlusses auswirken.

Bilanzierungen auf Grund der hier besprochenen Handlungen werden merkwürdigerweise überwiegend zu den Verschleierungen gerechnet. Diese Umgehungsmaßnahmen führen jedoch zu einer unrichtigen Wiedergabe der Verhältnisse, denn die Darstellung im Jahresabschluß entspricht keinesfalls der durch den normalen Geschäftsverlauf entstandenen wirklichen wirtschaftlichen Situation des Unternehmens. Es handelt sich um Falschdarstellungen.

Um derartige Verstöße auch begrifflich in ein System zu bringen, erscheint es auf Grund der bisherigen Untersuchung gerechtfertigt, als Oberbegriff den Ausdruck "Umgehungshandlungen" zu verwenden. Diese sind zweckmäßigerweise in Scheingeschäfte einerseits und in Schiebungen¹⁾ andererseits einzuteilen.

1) Hierzu gehören Postenschiebungen, Konzernschiebungen, zeitliche Verschiebungen u.ä. Eine eindeutige Definition ist dem Schrifttum nicht zu entnehmen.

Abschließend muß allerdings festgestellt werden, daß Falschdarstellungen auf Grund solcher Umgehungshandlungen im Einzelfall nur sehr schwer erkennbar sind. Nicht zuletzt hängt deren schwierige Feststellung von den im Vordergrund stehenden subjektiven Momenten ab. Ob beispielsweise "ein Rechtsgeschäft ernstlich gewollt war oder nicht, entzieht sich naturgemäß leicht der nachträglichen Prüfung"¹⁾. Es wird außerdem meistens nicht oder nur sehr schwer nachweisbar sein, "daß mit solchen Geschäften eine Umgehung der Bewertungsbestimmungen bezweckt worden ist"²⁾.

441 Autoren, die die Rechtsbegriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verwenden und versuchen, eindeutige Abgrenzungskriterien zur Bildung entsprechender betriebswirtschaftlicher Begriffe zu geben

441.0 Autoren, die als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern die Wirkung auf das Bilanzergebnis wählen

In diesem Abschnitt sollen diejenigen Meinungen im Schrifttum erörtert werden, die als alleiniges oder hauptsächliches Merkmal den Einfluß von Bilanzfehlern auf das Jahresergebnis heranziehen, um die Bilanzfälschungen gegen die Bilanzverschleierungen begrifflich eindeutig abgrenzen zu können.

Einer der ersten Autoren, die in dieser Weise vorgingen, war

1) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.38.

2) Zimmermann, Heinrich, Die Jahresbilanz, S.221.

Schönwandt. Er meint, die Unklarheit der Bilanz könne "sehr leicht als Bilanzverschleierung angesehen werden". Diese liege vor, "wenn absichtlich durch Anordnung der Posten, bei richtigem Endergebnis, die Übersichtlichkeit verloren geht, dagegen Bilanzfälschung, wenn durch Einstellung falscher Posten ein unrichtiges Endergebnis sich ergibt"¹⁾. Deshalb ist es nicht verwunderlich, wenn Schönwandt eine Bilanz verschleiert nennt, die Posten mit falscher und "somit irreführender Bezeichnung" enthält²⁾.

Stern unterscheidet zwischen materiellen und formellen Bilanzdelikten. Materielle Bilanzdelikte beeinflussen nach Stern "die bilanzmäßige Vermögensrechnung in ihrem Endergebnis und weisen den Unternehmungserfolg falsch aus. Die Vermögenslage und der Erfolg erscheinen günstiger als sie tatsächlich sind"³⁾. Es handele sich hierbei um unwahre oder gefälschte Bilanzen. Formelle Bilanzdelikte, die zu unklaren oder verschleierte Bilanzen führen, haben danach keinen Einfluß auf die Vermögenslage und den Ertrag der Unternehmung (Zusammenziehung, Trennung und besondere Benennung von Bilanzposten).

In der Anwendung der Termini zeigt sich Stern jedoch nicht immer konsequent. Als Beispiel einer Bilanzfälschung führt er die Benutzung eines transitorischen Kontos an und fährt fort, es handele sich dabei um Verschleierung der Bilanz durch Einstellung eines Verlustes unter einem unwahren Titel. Schließlich wird festgestellt, dies sei eine wissentlich aus-

1) Schönwandt, Detlev, Bilanzunwahrheit, Berlin 1908, S.21.

2) Vgl. ebenda, S.58.

3) Stern, Robert, Bilanzdelikte, falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen, 2.A., Berlin 1923, S.21.

geführte Bilanzverschleierung¹⁾. Außer der Unterscheidung zwischen materiellen und formellen Bilanzfehlern teilt Stern die Bilanzdelikte nach ihrer Entstehung innerhalb des Rechnungswesens in Buchführungs-, Inventur- und Bilanzdelikte ein²⁾.

Nach Leitner ist die Bilanz "ein Geschäftsbericht in Zahlen, ein Bericht, der mit Willen und Wissen des Berichterstatters gefärbt, geschönt, frisiert sein kann, wichtige wirtschaftliche Verhältnisse verdecken, verheimlichen, verschleiern, die Vermögensverhältnisse falsch darstellen kann oder fälscht"³⁾. Die Unterscheidung zwischen Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung sei nicht leicht, jedoch vertritt Leitner entschieden eine Trennung der beiden Begriffe: "Verschleierte Bilanzen sind nicht falsch, sind keine unwahren Bilanzen, sie geben aber durch die Darstellung der Tatsache ein undeutliches und unrichtiges Bild von der Gesamtlage, eine Verletzung des Grundsatzes der Bilanzklarheit. Die Anklagebehörden bezeichnen vielfach die Bilanzfälschung als Bilanzverschleierung, eine unwahre und eine verschleierte Darstellung als gleichwertig, obgleich...für die Strafbemessung der Unterschied zwischen Verschleierung und Fälschung

1) Vgl. Stern, Robert, Bilanzdelikte, S.38 f.

2) Hiergegen wendet sich Niederauer und meint, diese Einteilungsart führe nicht weiter, da sie nur an äußere Merkmale anschließe. Nach seiner Meinung sollten aber bereits die Einteilungskriterien Schlüsse auf die sich dahinter verbergenden Einzelfälle und ihre Bedeutung für die Unternehmensbilanz zulassen. Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, Berlin 1937, S.222.

3) Leitner, Friedrich, Bilanztechnik und Bilanzkritik, 8./9.A., Berlin 1929, S.241.

von erheblicher Bedeutung ist"¹⁾. Die Grenze zwischen den beiden Begriffen lasse sich etwa durch folgende Formulierung finden: "Eine Bilanzverschleierung läßt das Ergebnis der Aktien-Bilanz, den Reingewinn unverändert, während eine Bilanzfälschung den Reingewinn verändert, d.h. erhöht. Eine wissentlich unwahre Darstellung des Standes der Verhältnisse der Gesellschaft liegt in jeder Bilanzfälschung, kann aber auch durch eine Bilanzverschleierung bewirkt werden"²⁾. Schon Dankmeier³⁾ weist darauf hin, daß in der letzten Aussage Leitners eine begriffliche Komplizierung steckt, die sachlich nicht gestützt werden kann. Sie verwischt wieder die vorher getroffene Abgrenzung.

Die Beispiele, die Leitner anschließend bringt, werden daher von ihm auch nicht eindeutig beurteilt.

Wenn notwendige Abschreibungen in der Bilanz unterlassen, in der Gewinnverteilung aber berücksichtigt würden ("Rücklage für Abschreibungen"), so handele es sich um die Berichtigung eines falschen Wertansatzes. "Die Bilanz ist unwahr, die Abschreibungen werden verschleiert"⁴⁾.

"Eine Verschleierung, die den Stand der Verhältnisse unwahr darstellt", sei es, wenn Warenforderungen an eine Bank gegen ein Bardarlehen verpfändet wurde, aber weder Bankschulden

1) Leitner, Friedrich, Über Bilanzwahrheit, in: WT 1934, S.7.

2) Derselbe, Bilanztechnik, S.242. Gnam-Sirch sind mit Leitner, an den sie sich anlehnen, gleicher Meinung. Vgl. Gnam, Arnulf, Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, 2.A., Nürnberg 1950, S.130; Gnam, Arnulf und Anton Sirch, Buchführungsschliche, Stuttgart-Degerloch 1953, S.13 ff.

3) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.43.

4) Leitner, Friedrich, Bilanztechnik, S.242.

noch Forderungen in der Bilanz erscheinen, weil beide kompensiert wurden¹⁾.

Absichtlich unklare Benennungen einzelner Bilanzposten, die unverständlich, mehrdeutig oder ungebräuchlich sind und die Bedeutung und Natur der Posten zweifelhaft lassen, bezeichnet Leitner als "in juristischer Hinsicht richtig", aber bilanztechnisch falsch und als Verschleierung²⁾.

Ein solches Verhalten ist zweifellos heute auch in juristischer Hinsicht unrichtig, da es gegen die zwingenden Gliederungsvorschriften des Aktiengesetzes verstößt. Die Betrachtungsweise von Leitner beruht auf dem Fehlen eindeutiger Gliederungsbestimmungen. Sie macht aber deutlich, daß anscheinend die juristische Auffassung damals völlig losgelöst von wirtschaftlichen Erwägungen gebildet worden ist, sonst hätten solche falschen Bezeichnungen von juristischer Seite nicht für richtig befunden werden können.

In seiner ersten Stellungnahme meint Le Coutre³⁾, die vorsichtige und ungünstige Darstellung der Vermögenslage - auch über das vom HGB vorgeschriebene Maß hinaus - werde nicht als Verstoß gegen die Bewertungsgrundsätze angesehen. "Als Bilanzdelikte bezeichnet man vielmehr nur alle jene Verstöße gegen die Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit und Bilanzkontinuität, welche in betrügerischer Absicht vorgenommen

1) Vgl. Leitner, Friedrich, Bilanztechnik, S.242.

2) Vgl. ebenda, S.241.

3) Vgl. Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, Teil 2, Leipzig 1924, S.48 ff. Ähnliche Ausführungen macht Le Coutre in gekürzter Form in seinen Abhandlungen: Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanzen, Wiesbaden 1949, S.95 ff. und - gleicher Titel - in: Die Handels-Hochschule, 2.A., um 1948, Bd.2, Teil 1, S.72 ff.

werden und, fügen wir hinzu, welche Verstöße gegen die Vorschriften des HGB und der handelsrechtlichen Nebengesetze, die Bestimmungen über die Bilanzen betreffen, angehen"¹⁾.

Der wissenschaftliche Sprachgebrauch fasse allerdings den Begriff der Bilanzdelikte enger.

"Unter Bilanzdelikten im Sprachgebrauch der Bilanzliteratur versteht man lediglich Bilanzverschleierungen und Bilanzfälschungen, d.h. solche Manipulationen an der Bilanz, durch die zum Zwecke der Täuschung aus irgendwelchen Gründen durch Benennung und Zusammenfassung von Bilanzposten eine irreführende Darstellung des Vermögens oder des Geschäftserfolges herbeigeführt wird, oder aber wo zahlenmäßig die Vermögenseile oder die Geschäftserfolge selbst mit gefälschten Werten angegeben werden"²⁾.

Nach Le Coutre erscheinen Bilanzfehler "bilanztechnisch" in den drei Formen: Bilanzfrisuren, Bilanzverschleierungen und Bilanzfälschungen. Daneben gliedert er sie noch nach dem Entstehungsort innerhalb des Rechnungswesens und nach dem Standpunkt des Strafrechts. Folgende Übersicht soll dies verdeutlichen:

Bilanzfrisuren	}	formell	}	straffrei
Bilanzverschleierungen				
Bilanzfälschungen		materiell	}	strafbar

Sie können erfolgen als:

Inventurdelikte	}	mittelbare
Buchhaltungsdelikte		
Bilanzdelikte		unmittelbare

1) Le Coutre, Walter, Grundzüge, S.49.

2) Ebenda, S.49 f.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen diese Übersicht erläutern, wobei von Le Coutre noch der Begriff der falschen Bilanz eingeführt wird¹⁾.

1. Beispiel einer richtigen Bilanz:

Aktiva	63 000	Kreditoren	100 000
Debitoren	137 000	Hypothek	50 000
Grundstück	<u>100 000</u>	Kapital	<u>150 000</u>
	300 000		300 000
	=====		=====

2. Beispiel einer frisierten Bilanz:

Diverse Aktiva	200 000	Diverse Passiva	100 000
Grundstück	100 000	Kapital	150 000
./. Hypothek	<u>50 000</u>		<u> </u>
	250 000		250 000
	=====		=====

"Frisierte (gefärbte, geschminkte) Bilanzen sind solche Bilanzen, in denen durch entsprechende Bezeichnung und Gliederung der einzelnen Bilanzposten und durch Anwendung der Eigentümlichkeiten der kontenmäßigen Verrechnung ein bestimmter, in der Regel günstiger Eindruck von der Vermögenslage beim Leser hervorgerufen werden soll. Das Zahlenwerk der Bilanz ist vollständig richtig, ebenso ist der mit der Bilanztechnik vertraute Beurteiler der Bilanz in der Lage, sich durch entsprechende Umstellung der Posten das richtige Bilanzbild zu verschaffen"²⁾. Falls keine Bilanzierungsvorschriften verletzt werden, handelt es sich hierbei offensichtlich nicht um "Bilanzfehler".

1) Die Beispiele sind Le Coutre, Walter, Grundzüge, S.52 ff., entnommen.

2) Ebenda, S.52.

3. Beispiel einer verschleierte Bilanz:

Diverse Aktiva	200 000	Diverse Passiva	100 000
Grundstück		Kapital	150 000
./. Hypothek	<u>50 000</u>		<u> </u>
	250 000		250 000
	=====		=====

"Bilanzverschleierungen arbeiten mit denselben Mitteln wie die Bilanzfrisuren, nur lassen sie die ursprünglichen Bilanzwerte nicht mehr sichtbar werden. Sie lassen nur erkennen, daß Zusammenfassungen und Aufrechnungen erfolgt sind. Charakteristisch für sie ist, daß sie sich lediglich dieser buchtechnischen Mittel bedient, durch die Kapital und Geschäftserfolg unberührt bleiben, also stets materiell richtig ausgewiesen werden"¹⁾.

4. Beispiel einer falschen Bilanz:

Diverse Aktiva	63 000	Kapital	150 000
Debitoren	37 000		
Grundstück	<u>50 000</u>		<u> </u>
	150 000		150 000
	=====		=====

"Falsche und gefälschte Bilanzen sind solche, deren Werte falsch oder gefälscht sind. Die falsche Bilanz steht nach ihrer Entstehung und ihrer Wirkung der verschleierte Bilanz nahe, bei ihr sind Kapital und Erfolg materiell richtig, nur die Werte einzelner Aktiva und Passiva sind falsch angegeben"²⁾. Im Beispiel erweckt die Bilanz den Eindruck eines schuldenfreien Unternehmens, während die Schulden ebenso hoch sind wie das Kapital.

1) Le Coutre, Walter, Grundzüge, S.53.

2) Ebenda.

5. Beispiel einer gefälschten Bilanz:

Diverse Aktiva	200 000	Kreditoren	80 000
Debitoren	155 000	Hypothek	50 000
Grundstück	<u>120 000</u>	Kapital	<u>345 000</u>
	475 000		475 000
	=====		=====

"Bei der Bilanzfälschung werden die Zahlenwerte gefälscht, d.h. ihre materielle Grundlage unbeachtet gelassen. Damit wirkt die Bilanzfälschung auch auf Erfolg und Kapital. Auch diese werden jetzt materiell falsch ausgewiesen, und diese Einwirkung auf das Kapital charakterisiert die Bilanzfälschung gegenüber der Bilanzverschleierung und der falschen Bilanz"¹⁾.

Gemäß seinen Ausführungen sieht Le Coutre als Kriterium der Unterscheidung zwischen den Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" die Einwirkung der Bilanzfehler auf das Bilanzergebnis an. Deshalb ist seine Aufteilung der Bilanzfehler in frisierte, falsche und verschleierte Bilanzen der terminologischen Ebene zuzuordnen. Begrifflich sind diese Termini der Bilanzverschleierung zurechenbar. Die Definition der Bilanzfälschung dagegen ist eindeutig²⁾.

In einer weiteren Darstellung, die teilweise mit den bisherigen Ausführungen übereinstimmt, meint Le Coutre³⁾, die Bilanz-

1) Le Coutre, Walter, Grundzüge, S.54.

2) "Bei den Bilanzfrisuren handelt es sich lediglich um unbeachtliche Schönheitsfehler, Verschleierungen lassen die Verhältnisse unklar, falsche Bilanzen enthalten Unwahrheiten, die nicht, wie die gefälschten Bilanzen, das Ergebnis der Jahresrechnung entstellen".
Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.44.

3) Vgl. Le Coutre, Walter, Bilanzdelikt, in: Handwörterbuch des Kaufmanns, Bd.1, Hamburg 1925, S.497 ff.

fehler könnten nach verschiedenen Kriterien eingeteilt werden:

"1. Nach der Form:

- a) Bilanzverschleierungen;
- b) Aufstellung falscher Bilanzen;
- c) Bilanzfälschungen.

2. Nach der Auswirkung:

- a) Verstöße gegen die Bilanzklarheit;
- b) Verstöße gegen die Bilanzwahrheit;
- c) Verstöße gegen die Bilanzkontinuität.

3. Nach dem Ort und der Zeit des Vergehens:

- a) Buchhaltungsdelikte;
- b) Inventardelikte;
- c) Bilanzdelikte.

Oder anders eingeteilt:

- a) und b) Mittelbare Delikte;
- c) unmittelbare Delikte.

4. Nach der Strafbarkeit:

- Strafbare Bilanzdelikte;
- straffreie Bilanzdelikte¹⁾.

Le Coutre verzichtet hier auf den Ausdruck Frisur und erhält so die Dreiteilung: Verschleierung, falsche und gefälschte Bilanz. Während Verschleierung und falsche Bilanz das Kapital und den Geschäftserfolg nicht berühren, verändert die Bilanzfälschung das Bilanzergebnis. Außerdem ist nach Le Coutre die Bilanzverschleierung dadurch charakterisiert, daß sie nur dem mit der Bilanztechnik nicht vertrauten Bilanzleser gegenüber wirksam wird, dem geschulten Bilanzleser dage-

1) Le Coutre, Walter, Bilanzdelikt, S.497.

gen durchsichtig bleibt. Offensichtlich sind die "Frisuren" im Sinne der ersten Unterscheidung jetzt im Begriff "Bilanzverschleierung" enthalten. Im übrigen führt er nichts anderes aus.

Wieder an anderer Stelle äußert sich Le Coutre sehr skeptisch und meint, Bilanzdelikte stellten ein nicht leicht zu übersehendes Gebiet dar. "Schon der Begriff ist nicht einfach zu umreißen, geschweige denn der Tatbestand im praktischen Einzelfalle überhaupt zuverlässig zu erkennen und eindeutig festzulegen"¹⁾. Er unterscheidet hier nur zwischen "straf-freien und strafbaren Delikten".

In seiner letzten Stellungnahme sieht Le Coutre²⁾ Bilanzdelikte in Verstößen gegen bilanzrechtliche Vorschriften (HGB, AktG, Steuerrecht) und gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Er gelangt gegenüber seinen bisherigen Darstellungen zu einem abweichenden Gliederungsschema der Bilanzdelikte:

1. Die Bilanzfälschungen, die in der Bilanzierung von Vermögenswerten über die zulässige Werthöhe (Anschaffungswert) und von Verbindlichkeiten unter ihrem ausweispflichtigen Rückzahlungswert bestehen. Dadurch wird das Eigenkapital oder der Jahreserfolg zu hoch ausgewiesen. Unterbewertungen schließt er handelsrechtlich aus.
2. Einzelne Arten von Bilanzverschleierungen als Verstöße gegen die Bilanzklarheit. Sie lassen das "materielle, zahlenmäßige Ergebnis einer Bilanz unberührt".

1) Le Coutre, Walter, Bilanz (Beständebilanz), in: HdB, 2.A., Bd.1, Stuttgart 1938, Sp.1031.

2) Vgl. derselbe, Bilanzdelikte, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2.A., Stuttgart 1955, Sp.568 ff.

3. Verstöße gegen zwingende Ordnungsvorschriften, die aus den konkursrechtlichen Bestimmungen bestehen (Führung vorgeschriebener Bücher, Belegprinzip).

Diese Einteilung erscheint nach den bisherigen Erkenntnissen etwas unsystematisch. Keinesfalls sind konkursrechtliche Delikte als Bilanzfehler eigener Art zu behandeln, denn auch sie werden Fälschungen oder Verschleierungen sein. Reine Buchführungsfehler, die sich - falls denkbar - nicht im Jahresabschluß auswirken würden, sind sowieso in diesem Zusammenhang ausgeklammert.

Abschließend soll noch kurz erläutert werden, was Le Coutre unter den "straffreien Bilanzdelikten" versteht: "Da Unterbewertungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässig sind, und da insbesondere für Personenunternehmungen der Tatbestand unordentlicher Buchführung nur im Konkursfalle unter Strafe gestellt ist, so unterscheidet Leitner mit Recht: Straffreie und strafbare Bilanzdelikte. Das ist allerdings terminologisch ein Widerspruch in sich selbst, doch sachlich eine berechtigte Unterscheidung, die die hier vorliegende Problematik erkennen läßt"¹⁾.

Diese Arbeit richtet sich einerseits weitgehend an dem Aktiengesetz von 1965 aus, das willkürliche Unterbewertungen im bisherigen Umfang nicht mehr erlaubt. Andererseits wird von den Konkursdelikten ganz abgesehen. Schon aus diesen Gründen sind "straffreie Bilanzdelikte" hier nicht vertretbar, im übrigen auch nicht zu diskutieren, da es dabei um rein strafrechtliche Belange geht.

1) Le Coutre, Walter, Bilanzdelikte, Sp.569 f.

Vgl. hierzu auch Leitner, Friedrich, Bilanztechnik, S.242.

Nach Weidner¹⁾ muß die Bilanz den tatsächlichen Verhältnissen der Unternehmung entsprechen. Deshalb müsse sie gemäß den Grundsätzen der Bilanzwahrheit, der Bilanzklarheit und der Bilanzstetigkeit aufgestellt werden. Häufig werde dagegen verstoßen, was die Diskussion über Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung beweise. "Die Verstöße können auf Absicht, mangelnder Einsicht oder auf Unkenntnis beruhen"²⁾.

Auf das Problem der Strafbarkeit geht er jedoch nicht weiter ein. Im übrigen teilt er die Bilanzfehler ähnlich ein wie Le Coutre, wobei es nicht völlig klar ist, ob die Begriffe der beiden Verfasser in jedem Fall übereinstimmen:

1. Unwahr und falsch sei eine Bilanz, wenn Aktiva und Passiva sowie Aktiva untereinander in unzulässiger Weise vermischt würden. Dies sei der Fall,

a) wenn die hypothekarische Belastung eines Grundstücks nicht ersichtlich gemacht werde, wenn also nur der Unterschiedsbetrag zwischen Grundstückswert und Gebäude aktiviert sei;

b) wenn die Patente den Maschinen oder die Wechsel dem Kassenbestand zugezählt würden.

Hier seien zwar die Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit verletzt, das Ergebnis aber noch nicht berührt. Zusammenfassungen seien deshalb zu beanstanden, "weil Einkaufs- und Absatzbedingungen, Risiko und Ertragsaussichten, Abschreibungserfordernisse grundlegend verschieden sind"³⁾.

2. "Bilanzfrisur" nennt Weidner eine "unwahre Darstellung", "bei der die Forderungen und Schulden saldiert werden. Wird in einem solchen Falle der Saldo in die Bilanz als Außenstän-

1) Vgl. Weidner, Alfred, Bilanzanalyse und Kreditwürdigkeitsprüfung, 2.A., Stuttgart 1965, S.21 ff.

2) Ebenda, S.21.

3) Ebenda, S.23.

de aufgenommen, dann ist der Grundsatz der Bilanzwahrheit verletzt, selbst wenn die Beträge für die Gläubiger und Schuldner in einer Vorspalte aufgeführt werden"¹⁾.

3. Eine "Verschleierung" entsteht nach Weidner dadurch, daß der gesonderte Ausweis der Zahlen in der Vorspalte wegfällt, die Aufrechnung aber durch die Angabe der saldierten Posten ersichtlich bleibt.

4. "Eine Bilanzfälschung im Gegensatz zur Bilanzfrisur und Bilanzverschleierung liegt vor, wenn Aktiva in ihrem Wert absichtlich über die zulässige Grenze erhöht werden...oder wenn fiktive Forderungen in die Bilanz aufgenommen werden"²⁾. Entweder werde ein Verlust verborgen oder ein Gewinn herauf- oder herabgesetzt. Nach heutiger Auffassung, insbesondere nach neuem Aktienrecht, wird nicht nur in überhöhter Bilanzierung eine Falschdarstellung zu sehen sein. Auch der Ansatz fiktiver Posten ist nicht nur auf Forderungen zu beschränken.

Mit seiner Behauptung, bei allen Beispielen von Bilanzfehlern sei der Grundsatz der Wahrheit (und Klarheit) verletzt³⁾, widerspricht Weidner den meisten Autoren, insbesondere aber denjenigen, die als Kriterium der Unterscheidung von Fälschung und Verschleierung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwenden.

Entscheidend ist nachfolgende Feststellung Weidners. Danach ist seine Einteilung der Bilanzfehler genauso zu beurteilen wie die von Le Coutre: "Der Unterschied zwischen den Begrif-

1) Weidner, Alfred, Bilanzanalyse, S.22.

2) Ebenda, S.23.

3) Wenn der Grundsatz der Wahrheit und Klarheit im Sinne von "Richtigkeit" interpretiert wird, ist diese Auffassung keinesfalls so abwegig, wie es zunächst erscheinen mag. Davon wird später noch zu sprechen sein.

fen Bilanzfälschung, Bilanzfrisur oder Bilanzverschleierung läßt sich an dem Einfluß auf das Betriebsergebnis klarlegen: Die Fälschung wirkt sich auf die Höhe des Reingewinns und damit des Eigenkapitals aus, die Frisur oder Verschleierung bedeutet eine Verschiebung von Posten innerhalb der Aktiva und Passiva im Sinne eines günstigeren Ausweises (Silvesterputz) und beeinträchtigt nicht die Höhe des Jahreserfolges"¹⁾.

Als Gegensatz zu den Bilanzfälschungen gehören demnach die "unwahre und falsche Bilanz", die "Bilanzfrisur" und die "Verschleierung" begrifflich zu den Bilanzverschleierungen. Die Verwendung unterschiedlicher Termini ist eine persönliche Entscheidung Weidners.

Auch Schultze-Kimmle teilt die Bilanzfehler zunächst in Anlehnung an den Gesetzeswortlaut in Fälschungen und Verschleierungen ein. Die beiden Begriffe grenzt er folgendermaßen gegeneinander ab: "Falsche Bilanzen, genauer Fälschungen bei der Aufstellung von Bilanzen, verstoßen gegen das Dogma der Bilanzwahrheit, d.h. Bilanzrichtigkeit. Bilanzfälschungen im weitesten Sinne sind zu definieren als unrichtige Darstellung der Vermögenslage in den Übersichten über den Stand der Unternehmen"²⁾. Demnach hielt Schultze-Kimmle schon zur Zeit des § 314 HGB Bilanzfälschungen für "unrichtige" Darstellungen der Vermögenslage, wie es heute im AktG 1965 als "unrichtige Wiedergabe" formuliert ist. Er fährt fort: "Bilanzfälschungen beeinflussen die bilanzmäßige Vermögensrechnung in ihrem Endergebnis und weisen den Unternehmenserfolg falsch

1) Weidner, Alfred, Bilanzanalyse, S.23.

2) Schultze-Kimmle, Bernhard, Fälschungen und Verschleierungen in Aktienbilanzen, Diss. Jena 1933, Düsseldorf 1934, S.18.

aus. Die Vermögenslage und der Erfolg erscheinen günstiger oder ungünstiger, als sie es tatsächlich sind. In der Einwirkung auf das Endergebnis der Vermögensrechnung, auf den Erfolg, liegt der bedeutendste Unterschied der Bilanzfälschung zur Bilanzverschleierung...Bilanzverschleierungen sind gegenüber den Bilanzfälschungen grundsätzlich Verfehlungen formeller Natur"¹⁾. Falsche Benennung, Vermischung, Saldierung, Zusammenziehung und Trennung von Posten werden deshalb als Verschleierungen bezeichnet. Ihr Zweck laufe darauf hinaus, Einzelheiten über die Vermögenslage, die nicht bekannt werden sollen, zu verschweigen oder irrtümliche Auffassungen über die Zusammenhänge zu begünstigen. "Es kann jedoch nicht in jedem Falle eine Bilanzverfehlung mit absoluter Bestimmtheit unter die Fälschungen oder Verschleierungen gerechnet werden. Denn oftmals enthält eine Fälschung zugleich eine Verschleierung und umgekehrt eine Verschleierung eine Fälschung"²⁾. Obwohl es zunächst so schien, sind Fälschung und Verschleierung auf Grund der gegebenen Definition doch nicht eindeutig abzugrenzen. Nach Schultze-Kimmle gibt es offenbar Fälle von Bilanzfehlern, in denen Bilanzfälschungen vorliegen, weiterhin Fälle, in denen die Bilanz verschleiert wird, und schließlich Fälle, in denen die Bilanz sowohl gefälscht als auch verschleiert wird.

Unter den Beispielen von Verschleierungen wird ausdrücklich das "Frisieren" der Bilanzen aufgeführt: "Ein besonderes Kapitel unter den Bilanzverschleierungen nehmen wegen ihres für Verschleierungen außergewöhnlichen Eingriffs in das

1) Schultze-Kimmle, Bernhard, Fälschungen und Verschleierungen, S.18.

2) Ebenda, S.18 f.

materielle Bilanzrecht die Bilanzmanöver ein, die der Wertverschiebung innerhalb der Bilanzposten mittels Schiebungen und Scheingeschäften vor der Aufstellung der Bilanz dienen. Von den Bilanzfälschungen unterscheiden sie sich trotz Eingriffs in das materielle Bilanzrecht dadurch, daß sie den endgültigen Erfolg der Rechnung nicht verändern. Sie stehen aber von allen Bilanzverschleierungen den Bilanzfälschungen am nächsten¹⁾. Falls Schultze-Kimmle hier außer den Umwandlungen von Buchforderungen in Wechselforderungen auch die Scheinverkäufe gemeint hat, ist diese Aussage auf Grund seines eigenen Kriteriums unrichtig, da bei entsprechendem "Preisansatz" - wie bereits früher festgestellt - über die "Erlöse" sehr wohl der Erfolgsausweis beeinflußt wird. Wegen der zu seiner Zeit zulässigen stillen Rücklagen, meint der Verfasser, seien insoweit Unrichtigkeiten auch gestattet, gebe es "erlaubte Bilanzfälschungen". "Terminologisch wäre es aber zweckmäßiger, in diesen Fällen den Ausdruck Bilanzfälschungen zu vermeiden, unter dem doch im Unterbewußtsein etwas Unerlaubtes verstanden wird"²⁾.

Es soll nicht unerwähnt bleiben, daß auch Autoren, die an anderer Stelle behandelt werden, auf die durch Bilanzfehler verursachte Änderung des Jahreserfolgs hinweisen³⁾.

1) Schultze-Kimmle, Bernhard, Fälschungen und Verschleierungen, S.29.

2) Ebenda, S.23.

3) Beispielsweise sagen Thieß und in ähnlicher Form Hax (vgl. Abschnitt 441.1), durch eine Bilanzverschleierung werde das zahlenmäßige Endergebnis nicht unrichtig, sondern nur undeutlich. Koch (vgl. Abschnitt 442.0) meint, Verstöße gegen die Bilanzwahrheit seien dadurch gekennzeichnet, "daß das in der Bilanz ausgewiesene Kapital oder der Gewinn gegenüber der Wirklichkeit unwahr dargestellt wird". Chenaux-Repond (vgl. Abschnitt 441.1) erwähnt ebenfalls

Rückschauend ist zu sagen, daß die Methode, Bilanzfälschungen und Bilanzverschleierungen nach der Wirkung auf das Bilanzergebnis zu unterscheiden, bestechend einfach zu handhaben ist und - im Gegensatz zu einigen Auffassungen - in allen Fällen auch durchführbar erscheint. Es stellt sich jedoch die Frage, ob dieses Kriterium zweckmäßig ist und mit dem Willen und den Zielen des Gesetzgebers in Einklang zu bringen ist.

Nicht zuletzt im Hinblick darauf, daß die Rechtsprechung¹⁾ unter dem Begriff "Bilanzfälschung" alle falschen Darstellungen verstanden wissen will, kann die Auffassung, die Bilanzfälschung begrifflich an Wertfälschungen oder an die Fälschung des Ergebnisses der Bilanz zu binden, nicht gestützt werden. Beispielsweise wären Scheingeschäfte dann einmal Fälschung und einmal Verschleierung, die falsche Postenbezeichnung dagegen wäre Verschleierung, obwohl auch sie eine Falschdarstellung ist²⁾. "Es wäre zweifellos auch merkwürdig, wenn das Reichsgericht bei seinen vielfachen Versuchen, Fälschung und Verschleierung gegeneinander abzugrenzen, eine so einfache Kennzeichnung der unwahren Darstellung als einer Ergebnisfälschung nicht einmal ausgesprochen

.) den Zusammenhang zwischen Bilanzfehlern und der Veränderung des Jahresergebnisses. Das Hauptgewicht legen diese Verfasser aber auf andere Abgrenzungskriterien.

Vgl. Thieß, Erich, Bilanzdelikte, in: HdB, 1.A., Stuttgart 1926, Bd.1, Sp.1364; Hax, Karl, Die Bilanz der Unternehmung, in: JuS 1964, S.12; Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe und Buchführungsschliche, 3./4.A., Stuttgart/Wien 1930, S.13; Chenaux-Repond, Julius, Wie liest man eine Bilanz? 32.A., Stuttgart 1965, S.163 f.

1) Vgl. RGSt Bd.37, S.434, Entsch. v. 27.2.1905.

2) So auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.6.

hätte. Unverständlich wäre dann auch seine Äußerung, daß sich die beiden Tatbestände nicht immer genau unterscheiden ließen"1).

Abschließend soll festgehalten werden, daß nie unmittelbar das tatsächlich erzielte Bilanzergebnis durch Bilanzfehler verändert werden kann. Beeinflußt wird in jedem Fall nur der Ausweis des Jahreserfolges, genau so, wie immer nur der Ausweis der Vermögenslage betroffen ist. Diejenigen Autoren, die eine Wirkung auf das Ergebnis im eben geschilderten Sinne als Abgrenzungskriterium zwischen Fälschung und Verschleierung verwenden, geraten dann aber in einen Konflikt, weil das Reichsgericht auch solche Bilanzfehler (beispielsweise falsche Postenbezeichnungen) zu den Fälschungen zählt, die die Autoren auf Grund ihres Kriteriums zu den Verschleierungen rechnen müßten. Deshalb wird als Ausweg aus dieser begrifflichen Abweichung die Zahl der Termini vergrößert oder lediglich festgestellt, es seien Fälle denkbar, die sowohl Fälschungen als auch Verschleierungen sein könnten.

1) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.6.

441.1 Autoren, die als Kriterium der Unterscheidung von Bilanzfehlern den Verstoß gegen einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wählen

In der Literatur werden oft einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Kriterium zur Klärung der Frage herangezogen, wann Bilanzfehler entstehen, wie sie zu beurteilen und zu klassifizieren sind¹⁾. Dabei werden Bilanzfehler als Verstöße gegen einen Grundsatz, hauptsächlich aber gegen zwei und drei Grundsätze interpretiert. Allerdings gehen die Meinungen darüber, welche Verstöße davon zu den Fälschungen und welche zu den Verschleierungen zu rechnen sind, teilweise auseinander. Das ist davon abhängig, wie die einzelnen Prinzipien von den Autoren inhaltlich interpretiert werden, wobei die fortschreitende betriebswirtschaftliche Entwicklung hierauf nicht ohne Einfluß blieb.

Wolf²⁾ nimmt Bezug auf das Prinzip der Bilanzklarheit und bezeichnet alle Unklarheiten als Verschleierung. Da dieser Autor - entsprechend dem ihm gestellten Thema - sich ausschließlich mit der Verschleierung befaßt, macht er keinerlei Angaben zur Fälschung.

Dagegen unterscheidet Beeler³⁾ folgende gegen die Bilanzwahrheit gerichteten Verstöße:

a) "Objektiv unwahre Bilanzen", die dadurch entstehen, daß

1) Viele Verfasser, die aus sachlichen Gründen anders einzuordnen sind, weisen ebenfalls auf diesen Zusammenhang hin.

2) Vgl. Wolf, Arthur Heinz, Die Bilanzverschleierung, Diss. Köln 1929, S.10 ff.

3) Vgl. Beeler, G., Unwahre und falsche Bilanzen - Bilanzfälschungen, in: SJZ 1952, S.217 ff.

der Bilanzierende nach seiner subjektiven (irrtümlichen) Überzeugung handelt.

b) Bei "falschen Bilanzen" ist der Bilanzierende sich bewußt, nicht zutreffende Werte eingesetzt zu haben, z.B. durch zwingende Bewertungsvorschriften, Unterbewertungen.

c) Bilanzfälschungen liegen vor, "wenn die Vermögensverhältnisse infolge bewußt falscher Bewertung oder falscher Angaben über Aktiven oder Passiven in Täuschungsabsicht wissentlich unwahr dargestellt werden..."¹⁾.

Es steht außer Frage, daß die Fälle unter a) und b) keine Bilanzfehler im eigentlichen Sinne sind. Aus den Ausführungen Beeler geht nicht hervor, ob er die Verstöße gegen die Bilanzklarheit "Verschleierungen" nennt oder nicht. Offenbar hat er sich diese Frage innerhalb seines Themas nicht gestellt. Immerhin enthält sein Fälschungsbegriff auch Bilanzfehler formaler Natur; Beeler spricht nämlich nicht nur dann von Fälschung, wenn der Gewinnsaldo falsch ausgewiesen wird, sondern auch, wenn die Bilanz "eine unwahre Zusammensetzung des Vermögens zeigt"²⁾.

Im Gegensatz zu den beiden vorangegangenen Autoren, die nur Verschleierung oder Fälschung behandelten, gelten nach Rössle Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit "als Bilanzdelikte, zu denen Bilanzfrisur, Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung zählen"³⁾. Maßgebend für diese Einteilung ist offensichtlich die Schwere der Verstöße. Unter Bilanzfrisur

1) Beeler, G., Unwahre und falsche Bilanzen - Bilanzfälschungen, in: SJZ 1952, S.218.

2) Ebenda, S.219.

3) Rössle, Karl, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5.A., Stuttgart 1956, S.205.

versteht Rössle die unwahre Bezeichnung eines Bilanzpostens bei richtigem Wertansatz. Er gibt ein instruktives Beispiel: Wenn ein Kraftwagen als "Fuhrpark" bilanziert wird, so daß man mehrere Kraftfahrzeuge und stille Rücklagen vermuten kann.

"Eine Bilanzverschleierung geht demgegenüber noch weiter und verwässert die tatsächlichen Wertgrößen einzelner Bilanzposten und ihr Verhältnis zueinander. Die Wirkung einer Bilanzverschleierung kann eine mehrfache sein: Werden beispielsweise Schuldwechsel mit Besitzwechseln so aufgerechnet, daß ein Aktivsaldo entsteht, so werden dadurch das Bilanzvolumen verkleinert, die vorhandenen Besitzwechsel zu niedrig ausgewiesen, die Wechselverbindlichkeiten total verschleiert und ein Liquiditätsgrad vorgetäuscht, der in dieser Höhe gar nicht existiert"¹⁾.

Nach Rössle äußert sich die Bilanzfälschung vornehmlich im Ausweis fiktiver Werte, Bewertungsfehler werden nicht angesprochen. Falsche Postenbezeichnungen müssen nach Rössle den "Frisuren" zugerechnet werden, wodurch die Entscheidung, ob sie zu den Fälschungen oder Verschleierungen gehören, umgangen wird.

Die im folgenden behandelten Quellen haben eines gemeinsam: Von einer ordnungsmäßigen Bilanzierung werden Klarheit und Wahrheit gefordert. Für Verstöße gegen diese Prinzipien bieten sich die Termini "Verschleierung" und "Fälschung" an.

Nach Ziegler²⁾ können Unklarheiten und Unwahrheiten in der

1) Rössle, Karl, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S.205.

2) Vgl. Ziegler, Julius, Bücher- und Bilanzrevision, Berlin/Wien 1929, S.94; vgl. auch: Derselbe, Bücher- und Bilanzrevision, in: Die Handels-Hochschule, Bd.4, Berlin/Wien 1929, S.427 ff.

"laufenden Buchhaltung", in der Bilanz und in beiden gleichzeitig enthalten sein. Im Gegensatz zur unklaren Darstellung, die vielfach wahr sei, jedoch oft die Verschleierung wirtschaftlicher Ereignisse oder des Vermögensbildes bezwecke, könne die Unwahrheit in einer unklaren, "aber auch in einer scheinbar sehr klaren Darstellung gekleidet sein, wenn sie nicht auf einer zur Gänze unterlassenen Darstellung beruht"¹⁾. Ziegler meint, Unwahrheiten könnten auch von vorübergehender Wirkung sein, und zwar dann, wenn die unwahre Darstellung später nach Inhalt oder Vermögenswert richtiggestellt würde. "Sie sind aber im übrigen von dauernder Wirkung und haben dann als Fälschungen im vollen Sinne des Wortes zu gelten, während die erstere Art unter den Begriff von Schiebungen fallen kann. In systematischer Beziehung teilen sich sonach die Delikte in 1. Verschleierungen, 2. Schiebungen und 3. Fälschungen"¹⁾.

Ziegler stellt fest, Verschleierungen würden sich nach Zweck und Durchführung vielfach den Fälschungen nähern, "so daß eine genaue Grenze zwischen Verschleierung und Fälschung unter Umständen nicht gezogen werden kann"²⁾. Dabei könnten die erwähnten Schiebungen "vielfach die Form der einen oder anderen Gruppe annehmen"²⁾. Diesen Ausführungen zufolge sind die angegebenen Kriterien für eine genaue Begriffsabgrenzung nicht in jedem Fall geeignet, da Überschneidungen offenbar nicht auszuschließen sind, worauf auch andere Autoren hinweisen. Der Ausdruck "Schiebung" ist hier zweifellos als terminologische Abweichung aufzufassen. Begrifflich ist jedenfalls kein Unterschied zu den Fälschungen und Verschleierungen festzustellen.

1) Ziegler, Julius, Bücher- und Bilanzrevision, S.94.

2) Ebenda, S.98.

Der Verfasser führt weiter aus, falls der Bilanzierende nicht beabsichtige, die Fälschungen und Verschleierungen nur in der Buchhaltung wirksam werden zu lassen, würden sie in den Büchern "zur Vorbereitung und scheinbaren Begründung einer schließlichen Bilanzverschleierung bzw. Bilanzfälschung" vorgenommen¹⁾.

Bilanzverschleierungen bezwecken nach Ziegler²⁾ eine Täuschung über die Vermögenszusammensetzung und die Vermögensgebarung ohne Fälschung der Bilanzwerte in der Gesamtheit. Es handele sich nicht um unwahre, sondern um unklare Bilanzen, die durch Zusammenziehung, Kompensation und unklare Benennungen von Posten entstehen. Zu den "sogenannten Bilanzschiebungen", die aus "harmlosen Absichten oder Vorsichtsmaßregeln entspringen", werden Wertberichtigungen zu Aktivposten und die Verteilung von Aufwendungen und Erträgen auf mehrere Perioden gezählt. Diese Angaben zeigen, daß es sich dabei entweder nicht um Bilanzfehler handelt oder daß die Bilanzschiebungen begrifflich den Bilanzfälschungen zuzurechnen sind. Letzteres wird durch die Interpretation des Begriffs "Bilanzfälschung" gestützt:

"Die Bilanzfälschungen bezwecken in der Hauptsache durch abgeänderte Bestandsdarstellung bzw. Bestandsverrechnung den Ausweis eines veränderten Reinerfolges, seltener durch Veränderung innerhalb der Bestandsdarstellung für sich nur die Vorführung eines gefärbten Vermögensbildes"³⁾. Ziegler wendet die Termini "Fälschung" und "Verschleierung" jedoch nicht immer eindeutig an, wie folgende Aussage beweist: "Auch Verschleierungen und Fälschungen in der engeren Kapital-

1) Vgl. Ziegler, Julius, Bücher- und Bilanzrevision, S.98.

2) Vgl. ebenda, S.103.

3) Ebenda.

verrechnung dienen zum Ausweise eines verminderten Reinerfolges bzw. veränderten Kapitalbestandes"¹⁾.

Dankmeier leitet insbesondere aus der amtlichen Begründung zum Genossenschaftsgesetz ab, daß Verschleierungen im engen Sinne Unwahrheiten jeglicher Art ausschließen würden, beispielsweise auch falsche Postenbenennungen. Es bestehen daher bei ihm "keine Bedenken, Fälschungen als Bilanzunwahrheiten, Verschleierungen als Bilanzunklarheiten zu bezeichnen"²⁾. Er führt einige Gründe für die Abgrenzungsschwierigkeiten im Schrifttum an, auf die an anderer Stelle noch kurz eingegangen wird. Im übrigen lehnt sich Dankmeier stark an Rehm an³⁾.

Auch Gerstner⁴⁾ sieht in der Bilanzverschleierung einen (wissentlich rechtswidrigen) Verstoß gegen die Bilanzklarheit, in der Bilanzfälschung die unwahre Darstellung der Vermögensverhältnisse. Bei schlechten Zahlenergebnissen sollen diese Bilanzfehler den Stand der wahren Verhältnisse des Unternehmens im Rahmen der Bilanz nach außen hin verbergen. Die Grenzen zwischen einer Verschleierung und einer Fälschung laufen nach Gerstner ineinander. Scheingeschäfte bezeichnet er als Verschleierung. Nicht nur zur Verschleierung, sondern auch zur Fälschung könne die falsche Benennung von Bilanzposten benutzt werden⁵⁾.

In diesem Zusammenhang bemerkt Gerstner zutreffend: "Wohl

1) Ziegler, Julius, Bücher- und Bilanzrevision, S.103.

2) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.19.

3) Vgl. Abschnitt 441.2.

4) Vgl. Gerstner, Paul, Revisionstechnik, 6.A., Berlin 1940, S.127.

5) Vgl. ebenda, S.131.

selten werden 'Bilanzkünstler' derart vorgehen, daß sie Bilanzen aufstellen, die sich nicht aus den Büchern ergeben. Die eigentlichen Verschleierungen und Fälschungen werden vielmehr in den Büchern liegen, in welchen das von dem Fälscher für die Veröffentlichung Bestimmte sorgsam vorher 'zusammengebraut' ist¹⁾.

Sinngemäß ist wohl auch Koch²⁾ zu verstehen, wenn er behauptet, die Plumpheit der Verstöße wachse im allgemeinen mit der Bilanznähe. Mit anderen Worten: Der Plumpe fälscht die Bilanz, der Geschickte die Buchführung, der Raffinierte die Belege.

In anderen Veröffentlichungen sehen Gerstner³⁾ und Klebba⁴⁾ Bilanzfehler ebenfalls in den Verstößen gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit, ohne daß diese Kriterien eindeutig zur Interpretation von Fälschung und Verschleierung herangezogen werden. Aus der Forderung des Gesetzgebers, den Jahresabschluß klar und übersichtlich aufzustellen, leiten sie folgende Feststellung ab: "Was hätte sonst das Recht des Aktionärs auf Aushändigung einer Bilanz für einen Zweck, wenn dies oder jenes unklar dargestellt oder verschwiegen, vertuscht, verheimlicht, verschleiert oder gefälscht werden könnte"⁵⁾. An anderer Stelle heißt es dann: "Negative Merkmale der Bilanzierungsgrundsätze sind z.B. Verschiebungen,

1) Gerstner, Paul, Revisionstechnik, S.127.

2) Vgl. Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche, 3./4.A., Stuttgart/Wien 1930, S.216.

3) Vgl. Gerstner, Paul, Bilanzanalyse, 11.A., Berlin 1944, S.37 ff.

4) Vgl. Gerstner, Paul und Walter Klebba, Bilanz-Schlüssel, 7.A., Berlin 1962, S.34 ff.

5) Gerstner, Paul, Bilanzanalyse, S.52. So auch Gerstner, Paul und Walter Klebba, Bilanz-Schlüssel, S.34 f.

Häufungen, Schönungen, Verschleierungen, Fälschungen"¹⁾. Außer dem Hinweis, beim Erinnerungsposten bedeute die eine Mark "die Grenze zwischen erlaubter Bilanzverschleierung und verbotener Bilanzfälschung"²⁾, werden nähere Einzelheiten hierzu jedoch nicht mitgeteilt.

Mit den Worten: "Die unwahre Darstellung in Jahresabschlüssen wird Bilanzfälschung, die unklare Darstellung Bilanzverschleierung genannt"³⁾ legt sich Trumpler terminologisch eindeutig fest. Einzelheiten zur Begriffsdefinition teilt er nicht mit.

Oft unterscheiden sich die einzelnen Verfasser terminologisch und/oder begrifflich hinsichtlich Fälschung und Verschleierung. In der Regel sind begriffliche Unterscheidungen schwieriger zu erkennen, da erst geprüft werden muß, welche Sachverhalte beispielsweise hier als "unwahr" und welche als "unklar" bezeichnet werden. Das kommt vielfach nicht deutlich zum Ausdruck. Einfacher ist es, wenn bereits unterschiedliche Kriterien angewendet werden. Terminologische Unterschiede sind dagegen leicht erkennbar.

So unterscheidet Erler⁴⁾ zwischen "unwahrer Bilanz" (Verletzung von Bewertungsvorschriften, Bilanzierung fingierter Posten) und "verschleiender Bilanz", bei der es sich vorwiegend um die Verletzung des formellen Bilanzrechts, um eine täuschende Darstellung ohne positive Unwahrheit handelt.

1) Gerstner, Paul und Walter Klebba, Bilanz-Schlüssel, S.36. Ähnlich Gerstner, Paul, Bilanzanalyse, S.53 f.

2) Gerstner, Paul, Bilanzanalyse, S.55.

3) Trumpler, Hans, Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950, S.130.

4) Vgl. Erler, Friedrich, Wie bilanziere ich richtig? Charlottenburg 1932, S.64.

Nach Schmitt/Schmitt¹⁾ liegt ein Bilanzdelikt vor, "wenn eine Bilanz wissentlich...unrichtig aufgestellt worden und mit der Bewirkung der Unrichtigkeit ein bestimmter Zweck verbunden ist". Sie unterteilen die Bilanzdelikte in "Bilanzfälschungen" als Verstöße gegen die Bilanzwahrheit und in "Formaldelikte" als Verstöße gegen die Bilanzklarheit. "Die analytische Beobachtung der in vielfacher Form und Tiefenwirkung auftretenden Bilanzdelikte wird immer vom Gradmesser der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit ausgehen"²⁾.

Bemerkenswert ist die Stellungnahme von Haas/Oechsner³⁾, die insofern neue Wege gehen, als sie durch Einführung neuer Begriffe eine exakte Trennung von Fälschung und Verschleierung umgehen. Sie definieren zwar die Bilanzfälschung als eine unwahre Darstellung der Jahresabschlüsse und die Bilanzverschleierung als eine unklare Darstellung von Jahresabschlüssen, halten im übrigen aber die Frage der Bilanzdelikte noch weitgehend für umstritten. Nach Ansicht von Haas/Oechsner umfassen die Bilanzdelikte grundsätzlich:

- "a) Darstellungsdelikte (Fälschungen und Verschleierungen),
z.B. unberechtigte Zusammenfassung von Bilanzposten,
Falschbenennung von Posten, Durchführung unerlaubter
Saldierungen.
- b) Ergebnisdelikte (Fälschungen und Verschleierungen),
z.B. Verstöße gegen Bewertungsvorschriften, gegen die

1) Vgl. Schmitt, Friedrich Andreas und Fritz Schmitt, Das Revisions-Universum, Berlin/Bielefeld/München 1953, S.345 f.

2) Ebenda, S.346.

3) Vgl. Haas, Gerhard und Lothar Oechsner, Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Bd.1, Grundsätze der Rechnungslegung, Wiesbaden 1958, S.105.

Vollständigkeit der Bilanz, etwa Weglassen von Posten, Hinzufügen fiktiver Posten.

Bilanzdelikte können, müssen aber nicht mit dem Delikt einer unordentlichen Buchführung verbunden sein"¹⁾.

Offenbar halten diese Verfasser die Kriterien "Klarheit und Wahrheit" doch nicht für ausreichend, um Fälschung und Verschleierung exakt zu trennen. Deshalb gehen sie den Umweg über die Darstellungs- und Ergebnisdelikte, für die als eindeutiges Kriterium der Einfluß der Bilanzfehler auf das Jahresergebnis angesehen werden muß.

Die Darstellungs- und Ergebnisdelikte - die Terminologie erinnert übrigens an die Darstellungs- und Ergebnisfälschungen von Kalveram²⁾ - enthalten dabei sowohl unklare als auch unwahre Darstellungen. Letztlich führt die Lösung, Fälschung und Verschleierung mit Hilfe der Kriterien "Unwahrheit" und "Unklarheit" zu unterscheiden, deshalb zu teilweise unterschiedlichen Ergebnissen, weil im Schrifttum offensichtlich keine einheitliche Meinung darüber besteht, welche Sachverhalte als unwahr und welche als unklar zu bezeichnen sind.

Es ist daher verständlich, wenn Heinen³⁾ diese Frage umgeht und behauptet, Bilanzfälschungen würden die Wahrheit und Klarheit der Bilanz stören, Bilanzverschleierungen dagegen seien Verstöße gegen die Bilanzklarheit (Gliederungsprinzip), die das materielle, zahlenmäßige Ergebnis einer Bilanz unberührt lassen. Nach Heinen kommt die Bilanzverschleierung durch "unrichtige Bezeichnung und Gliederung (unrichtiger Posten-

1) Haas, Gerhard und Lothar Oechsner, Der Jahresabschluß, S.105.

2) Vgl. Abschnitt 442.0.

3) Vgl. Heinen, Edmund, Handelsbilanzen, 2.A., Wiesbaden 1962, S. 67.

ausweis)" zustande. "Bilanzfälschungen liegen dann vor, wenn Sachverhalte bewußt unwahr oder irreführend dargestellt werden. Der Bilanzierende stellt die Vermögens- und/oder Ertragslage wissentlich falsch dar durch den Ansatz unzulässiger Werte (falsche Bewertung), durch Weglassen von Bilanzposten und/oder durch Einsetzung unrichtiger (fiktiver) Bilanzposten"¹⁾. Wie die meisten Autoren stellt Heinen jedoch fest: "Zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung existieren keine eindeutigen Grenzen"¹⁾.

Nebenbei verweist er auch auf die falsche Berichterstattung in Geschäftsberichten der Aktiengesellschaften als Bilanzfälschung im weiteren Sinne, z.B. unrichtige Angaben oder Nichtangabe wichtiger Sachverhalte²⁾.

Hax³⁾, der im wesentlichen die gleichen Ausführungen macht wie Heinen, kommt zu folgendem Schluß:

"Zusammenfassend festhalten läßt sich hier, daß Bilanzverschleierungen Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit bedeuten und Bilanzfälschungen Verstöße gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit sind. Da der Grundsatz der Bilanzklarheit sich vor allem auf die Bilanzgliederung bezieht, könnte man auch so formulieren: Bei der Bilanzverschleierung handelt es sich in erster Linie um Verstöße gegen die Vorschriften über die Bilanzgliederung. Beim Grundsatz der Bilanzwahrheit, der sich im wesentlichen auf Bewertungsvor-

1) Heinen, Edmund, Handelsbilanzen, S.67.

2) So auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.44 ff. Im juristischen Schrifttum gehören Verstöße im Geschäftsbericht nicht zu den eigentlichen Bilanzdelikten, da der Geschäftsbericht nicht zum Jahresabschluß gehört und deshalb zu den anderen Darstellungen und Übersichten über den Vermögensstand gezählt wird.

3) Vgl. Hax, Karl, Die Bilanz der Unternehmung, in: JuS 1963/64 (in Fortsetzungen).

schriften reduzieren läßt, kann analog definiert werden: Bilanzfälschungen stellen in erster Linie Verstöße gegen die Vorschriften der Bilanzbewertung dar"¹⁾.

Eine derart einfache Interpretation ist zwar bestechend, aber nicht immer haltbar. Ist es nicht auch unwahr, wenn zwar nicht gegen Bewertungsvorschriften verstoßen wird, jedoch beispielsweise die "Bankguthaben" als "Kasse" bezeichnet werden?

Dieser Einwand gilt auch für Chenaux-Repond, der sich ähnlich wie Hax und Heinen äußert. Nach ihm handelt es sich bei der Bilanzverschleierung "um einen Verstoß gegen die äußere Aufmachung, die Gliederung des Jahresabschlusses, aber nicht gegen dessen Wahrheit, also um ein Vergehen formeller, nicht materieller Art"²⁾: Ein Verstoß gegen die "Grundsätze der Bilanzklarheit". Chenaux-Repond weist auf die besondere Konsequenz der aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften hin, die eine willkürliche Bilanzierung in formeller Hinsicht verhindern. "Bei der Aufstellung von Abschlüssen der Aktiengesellschaften...kann eine solche formelle Manipulation nach den klaren einschlägigen Vorschriften, die ja gerade zur Ausschaltung des früher in dieser Richtung geübten Unfugs erlassen worden sind, und bei der Überprüfungstätigkeit der Abschlußprüfer...nicht mehr vorkommen"²⁾. Inwieweit dies auch bei Nichtaktiengesellschaften stimme, hänge davon ab, ob diese von Wirtschaftsprüfern überprüft würden und ob die aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften auch für andere Unternehmensformen als verbind-

1) Hax, Karl, Die Bilanz der Unternehmung, in: JuS 1964, S.12 f.

2) Chenaux-Repond, Julius, Wie liest man eine Bilanz? 32.A., Stuttgart 1965, S.163.

lich anerkannt seien. Juristisch sei letzteres zwar nicht der Fall, jedoch sollte der strenge aktienrechtliche Maßstab für die Gliederung dann zugrunde gelegt werden, "sobald beabsichtigt ist, diese Bilanz Dritten für irgendeinen Zweck zu unterbreiten"¹⁾.

Was die Fälschungen betrifft, so werde die Bilanz durch sie materiell unwahr, "und es wird durch diese Unwahrheit sowohl die Vermögenslage als auch im Zusammenhang damit das Jahresergebnis der betreffenden Gesellschaft günstiger dargestellt, als es der Wirklichkeit entspricht"²⁾.

Abgesehen davon, daß spätestens seit dem AktG 1965 auch die ungünstigere Darstellung der Vermögenslage durch willkürliche Unterbewertungen zu den (strafbaren) Falschdarstellungen zu rechnen ist, weisen Jenny-Niedermeyer darauf hin, "daß in wirtschaftlichen Krisenzeiten die Beweggründe zur Aufbauschung in den Büchern bei weitem überwiegen...Deshalb hatten es die Gerichte in den Jahren 1923 bis etwa 1935 am häufigsten mit aufgeblähten Bilanzen zu tun. In der Zeit des sogenannten 'Wirtschaftswunders' ist insofern eine Änderung eingetreten, als jetzt Minderungen des Vermögensstandes vorherrschen...Wegen der hohen Steuern glaubt mancher Unternehmer, in einer Art Notwehr zu handeln, wenn er die Vermögenslage verschleiert. Bis zur Bilanzfälschung ist es dann nur noch ein kleiner Schritt"³⁾. Im übrigen bezeichnen Jenny-

1) Chenaux-Repond, Julius, Wie liest man eine Bilanz? S.163.

2) Ebenda, S.164.

3) Jenny, Ernst G. und Georg Niedermeyer, Fälschung und Verschleierung in der Buchhaltung, 6.A., neubearbeitet von Traugott Helm und Gustav-Adolf Baumgart, Berlin 1963, S.100 f.

Niedermeyer¹⁾ ebenfalls grundsätzlich jede Abweichung von der Wahrheit als Fälschung und jede Abweichung von der Klarheit als Verschleierung. Sie gehen jedoch in der systematischen Aufzählung und Beurteilung von Buchhaltungs- und Bilanzfehlern in einer Weise vor, die hier nicht interessiert.

Während die bisher behandelten Autoren die Unterscheidung von Verschleierung und Fälschung danach vornehmen, ob gegen die Grundsätze der Klarheit und/oder Wahrheit verstoßen wurde, erweitert eine andere Gruppe diese Kriterien um den Verstoß gegen die Bilanzkontinuität²⁾.

Thieß³⁾ versteht unter "Bilanzdelikten" die wissentlichen, rechtswidrigen Vorgänge, die den Ausweis einer anderen als der wirklichen Vermögenslage verursachen. "Sie stellen Verstöße gegen die Haupterfordernisse bei der Aufstellung der Bilanzen dar, nämlich gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit, gegen das Prinzip der Bilanzklarheit und gegen das Prinzip der Bilanzkontinuität. Sie lassen sich ihrem Wesen nach in Bilanzfälschungen und Bilanzverschleierungen gliedern. Durch eine Bilanzverschleierung wird das Endergebnis der Bilanz,

1) Vgl. Jenny, Ernst G. und Georg Niedermeyer, Fälschung und Verschleierung in der Buchhaltung, S.10 ff.; Dieselben, Die Hintertüren der Buchhaltung, Berlin-Halensee 1926, S.12 ff.

2) Der Vollständigkeit halber soll nicht vergessen werden, daß Le Coutre und Weidner Bilanzfehler ebenfalls in Zuwiderhandlungen gegen diese drei Prinzipien sehen, dann aber doch zu anderen Ergebnissen kommen wie hier dargestellt. Vgl. Le Coutre, Walter, Grundzüge, S.49; Derselbe, Bilanzdelikt, S.497; Weidner, Alfred, Bilanzanalyse, S.21.

3) Vgl. Thieß, Erich, Die Bilanzdelikte und ihre Bekämpfung, Stuttgart 1922; Derselbe, Bilanzdelikte, in: HdB, I.A., Stuttgart 1926, Bd.1, Sp.1364 ff.

das ausgewiesene Kapital oder der ausgewiesene Erfolg, an sich nicht unrichtig angegeben, wohl aber...undeutlich oder entstellt. Sie verstößt somit gegen das Prinzip der Bilanzklarheit bzw. auch gegen das der Kontinuität"¹⁾. Dabei würden die einzelnen Bilanzposten in einem anderen Verhältnis als dem wirklich bestehenden dargestellt, so daß die Leser sich kein richtiges Bild von der jeweiligen Geschäftslage machen könnten. Das sei möglich durch Zusammenlegen oder Trennung von Vermögensbestandteilen, ferner durch irreführende Bezeichnung oder Wertverschiebungen von Posten (vor Abschluß der Bücher).

Nach Thieß bezweckt der Verstoß gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit, die Bilanzfälschung, daß entweder das "ausgewiesene reine Vermögen oder der Erfolg, zumeist aber beides, wissenschaftlich unwahr oder undeutlich dargestellt werden"²⁾.

Thieß wendet sich gegen die Gliederungen der "Bilanzdelikte" von Beigel und Rehm. Gegen Beigel³⁾, "weil die juristischen Begriffe...sehr oft ganz subjektiv sind. Mit ein und demselben Mittel können schließlich je nach dem Zwecke, der erreicht werden soll, Bilanzvergehen begangen werden", die jedem Punkt der Gliederung zugerechnet werden können⁴⁾. Die Einteilung Rehms⁵⁾ in Verschleierungen und Fälschungen sei deshalb nicht von praktischem Interesse, "weil die wissenschaftlich falschen Trennungen von Vermögensbestandteilen nach Rehm

1) Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1364.

2) Ebenda, Sp.1366.

3) Gemeint ist die Gliederung:

1. günstigere Darstellung - culpa levis;
2. Folge betrügerischer Manipulationen - culpa lata;
3. Verheimlichung von Verlusten - dolus.

4) Vgl. Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1366.

5) Vgl. Abschnitt 441.2.

sehr oft sowohl Verschleierungen als auch Fälschungen zu gleicher Zeit darstellen können und weil daher diese Einteilung eine genaue Unterscheidung oft überhaupt nicht zuläßt¹⁾). Offensichtlich übersieht Thieß hier - wie Dankmeier zu Recht feststellt -, "daß Rehm Bilanzfälschung als Verstoß gegen die Bilanzwahrheit, Bilanzverschleierung als solchen gegen die Bilanzklarheit definiert. Es ist daher verfehlt, die Einteilung Rehms abzulehnen und zugleich die Einteilung in Bilanzunwahrheiten und Bilanzunklarheiten als angeblich günstiger an ihre Stelle zu setzen"²⁾).

Nach Rehm ist das gegenseitige Aufrechnen Fälschung, bei Thieß Verschleierung, da weder das Kapital noch der Gewinn davon berührt werde. "Es ist nur die wahre Zusammensetzung der einzelnen Vermögensteile und Schulddteile verschleiert worden, während die Darstellung des Vermögens an sich richtig ist"³⁾).

Thieß sieht anscheinend den Vermögensausweis nur in Kapital und Gewinn, wobei es gleichgültig ist, in welcher Weise die Aktiva, die doch an und für sich "das Vermögen" ausmachen, angegeben sind. Er wirft deshalb der Rehmschen Einteilung vor, in den Fälschungen seien auch gewisse Verschleierungen enthalten. Der Meinung Rehms ist hier der Vorrang zu geben, denn zur richtigen Darstellung des Vermögens gehört auch dessen wirkliche Zusammensetzung. Andernfalls ist die Vermögenslage - im Gegensatz zu Thieß - nicht ersichtlich. Somit ist das Vermögen falsch dargestellt, wenn die Bilanz ungerechtfertigte Saldierungen und Trennungen enthält. Thieß glaubt jedenfalls, die Bilanzfehler eindeutig einteil-

1) Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1366.

2) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.43.

3) Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1381.

len zu können, indem er sie nach Verstößen gegen die Klarheit, Wahrheit und Kontinuität unterscheidet.

Als Verstoß gegen die Bilanzklarheit zählt Thieß¹⁾ zu den Verschleierungen außer Zusammenfassen und Aufrechnen verschiedener Aktiv- und Passivposten auch die irreführende Kontenbezeichnung und die Umwandlung wenig flüssiger Mittel in flüssigere (= Frisuren, Schönungen, Scheingeschäfte). In vielen Fällen weiche das wahre Gesicht der Bilanz allerdings so sehr von dem vorgespiegelten ab, daß man solche Frisuren direkt als Fälschungen bezeichnen könne, obwohl das Endergebnis der Bilanz, das Reinvermögen, dadurch unverändert bleibe.

Wie bei anderen Verfassern zeigt sich auch hier wiederum die offenbar nicht zu umgehende Unschärfe bei der Unterscheidung zwischen Fälschung und Verschleierung. Nach Thieß verändern demnach die Verschleierungen niemals das Ergebnis, wogegen die Fälschungen eine Veränderung herbeiführen können, aber nicht in jedem Fall herbeiführen müssen.

Die Bilanzwahrheit²⁾, die durch die Bilanzfälschung verletzt werde, sei aber nicht allein abhängig von der Bewertung der Vermögensgegenstände, "sondern auch von den wahrheitsgetreuen Aufzeichnungen der einzelnen Geschäftsvorfälle, die in ihrer Gesamtheit zur Aufstellung der Bilanzen führen"³⁾. Nach den Mitteln, mit welchen Bilanzfälschungen vorgenommen werden können, teilt er sie ein in Fälschungen auf Grund willkürlicher Erhöhung und Herabsetzung von Aktiv- und Passivbeständen erstens bei der Inventur und zweitens durch Verfälschung der Buchgrundlagen, wobei beide Arten der Fäl-

1) Vgl. Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1367 ff.

2) Vgl. ebenda, Sp.1376 ff.

3) Ebenda, Sp.1376.

schungen oft kombiniert seien. Dies geschehe einerseits durch die unvollständige und ungenaue Erfassung der Bestände, andererseits durch Falschbuchungen während des Jahres (auch durch falsche Additionen) und durch unrichtige Bewertungen¹⁾.

Verstöße gegen die Kontinuität sieht Thieß in Änderungen der Postenbezeichnung sowie in dem "willkürlichen Zusammenziehen und Trennen verschiedener Bilanzposten in den einzelnen Jahren"²⁾. Die häufigsten Verletzungen dieses Prinzips kämen jedoch "durch die verschiedenartige Änderung der Bewertungsgrundsätze zustande"²⁾.

Obwohl sein Kontinuitätsbegriff formalen (z.B. Postentrennung) und materiellen Inhalt (Bewertung) hat, zählt er offensichtlich alle gegen den Kontinuitätsgrundsatz gerichteten Verstöße zu den Verschleierungen. Es kommt jedenfalls nicht klar zum Ausdruck, ob Verstöße gegen die Bewertungskontinuität, die das Ergebnis beeinflussen, von Thieß zu den Fälschungen gezählt werden.

In Anlehnung an Rehm unterscheidet Thieß irrigerweise "zulässige (erlaubte) und verbotene (unerlaubte) Bilanzverschleierungen und Bilanzfälschungen"³⁾. Nach seiner Auffassung liegen stets dann (unerlaubte) Verstöße oder Delikte vor, "wenn sie in der Absicht der Täuschung vorgenommen" werden⁴⁾. Eine Einteilung in erlaubte und unerlaubte Ver-

1) Vgl. Thieß, Erich, Bilanzdelikte, Sp.1376 f.

2) Ebenda, Sp.1380.

3) Vgl. ebenda, Sp.1365, 1376, 1381.

Vgl. hierzu auch die Ausführungen über Rehm im nächsten Abschnitt. Die obige Formulierung ist sachlich nicht korrekt.

4) Nach heute herrschender Meinung ist eine Täuschungsabsicht für die Strafbarkeit nicht erforderlich.

stöße sei aber nur in strafrechtlicher Beziehung notwendig.

Auch Tüffers¹⁾ bevorzugt die Abgrenzung der Bilanzfehler nach Verstößen gegen die Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit und Bilanzkontinuität.

Unter dem Begriff "Bilanzfälschung" seien solche Delikte zusammengefaßt, die sich gegen die Bilanzwahrheit richten. Hierzu rechnet er erstens falsche Bewertungen, zweitens falsche Angaben über Besitzstände und Schulden, drittens unrichtige Benennung von Vermögensteilen. Tüffers weist darauf hin, daß in Anlehnung an Rehm die falschen Angaben von Vermögensteilen "sehr oft zu gleicher Zeit sowohl Fälschungen wie auch Verschleierungen darstellen" könnten. Deshalb sei die obige Unterscheidung vorzuziehen. Wenn falsche Ziffern oder Angaben aus der Buchführung oder aus der Inventur in die Bilanz gelangen, handele es sich um "mittelbare Bilanzfälschungen".

Die Bilanzverschleierung, der Verstoß gegen das Prinzip der Bilanzklarheit, sei schwieriger feststellbar und in manchen Punkten sehr bestritten²⁾. "Die sogenannten Verschleierungen liegen aber nicht nur in der Zusammenziehung aller Konten auf ganz wenige, so daß Unübersichtlichkeit und Unklarheit entstehen, oder in ihrer wechselnden, die Beurteilung erschwerenden Terminologie, sondern hauptsächlich auch in der dadurch hervorgerufenen Unmöglichkeit, die einzelnen Werte auf ihren wahren Inhalt zu prüfen"³⁾.

1) Vgl. Tüffers, Peter, Unwahre und unklare Darstellungen sowie unlautere Stimmrechtsmaßnahmen im Aktienrecht, Diss. Köln 1929, S.21.

2) Vgl. ebenda, S.22.

3) Ebenda, S.23; vgl. auch S.15. Tüffers rechnet zu den Verschleierungen nicht nur solche Fälle, in denen der wahre

In Anlehnung an Thieß zieht Tüffers¹⁾ den Grundsatz der Kontinuität für die Fälle hinzu, in denen gegenüber vorausgegangenen Bilanzen "zusammengehörige Konten" auseinandergezogen, "früher getrennte Konten" zusammengelegt und die Kontenbenennung geändert werden. Insbesondere dieser dem Grundsatz der Gliederungskontinuität widersprechende Ausweis sei Verschleierung. Er erwähnt zwar auch "eine gewisse innere Kontinuität", die darin bestehe, daß Wertansätze nicht willkürlich geändert werden sollten. Tüffers gibt jedoch nicht zu erkennen, ob er dies als Fälschung oder als Verschleierung bezeichnet.

Nach Tüffers²⁾ werden "nicht 'unrichtige', sondern 'unwahre' Darstellungen, nicht 'Verhüllung', sondern 'Verschleierung des Standes der Verhältnisse'" bestraft. Die so konstruierten Gegensätzlichkeiten werden mit der "Absicht und Widerrechtlichkeit" begründet, die der Verfasser als Wesensmerkmale für Fälschung und Verschleierung hervorhebt. Damit nimmt er in die Definition dieser Begriffe subjektive Merkmale auf. Dem wird in dieser Arbeit nicht gefolgt.

Ebenso wie Thieß und Tüffers sieht Berg in dem "Bruch der formellen Bilanzkontinuität" eine Bilanzverschleierung, "wenn die Gliederung der Jahresabschlüsse von Jahr zu Jahr willkürlich gewechselt wird"³⁾. Von der materiellen Bilanzkontinuität ist keine Rede.

.) Sachverhalt nur schwer erkennbar ist, sondern auch solche, in denen er gar nicht erkannt werden kann. In letzterem weicht er von Klug ab (vgl. Abschnitt 431).

1) Vgl. Tüffers, Peter, Unwahre und unklare Darstellungen, S.27 f.

2) Vgl. ebenda, S.24.

3) Berg, Karl, Wie bilanziert der Kaufmann? 8.A., Bonn 1947, S.129.

Im übrigen sind Bilanzverschleierungen nach Berg "Vergehen gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit". "Irreführende Kontenbezeichnungen, Zusammenfassungen ungleichartiger Wirtschaftsgüter in einem einzigen Bilanzposten, Aufrechnungen von Soll- und Habenposten in der Vorspalte und ledigliche Angabe des Saldos zwischen beiden in der Hauptspalte der Bilanz sind die Haupterscheinungsformen der Bilanzverschleierung"¹⁾.

Die Bilanzfälschungen "stehen in der Hauptsache im Widerspruch zu dem obersten Grundsatz der Bilanzwahrheit"¹⁾.

Hier werde die gesamte Vermögenslage des Unternehmens entweder unmittelbar im Jahresabschluß oder aber durch Inventar- und Buchhaltungsdelikte falsch dargestellt. Berg meint jedoch, die unmittelbar in der Bilanz vorgenommenen Bilanzfälschungen könnten sich auf "falsche (nicht verschleierte) Darstellungen beschränken". So sei es möglich, Aktiva und Passiva in einer Weise miteinander aufzurechnen, ohne daß dies (etwa in der Vorspalte) irgendwie zum Ausdruck komme. "Eine Verfälschung des Ergebnisses und des Eigenkapitals in der Bilanz findet nicht statt. In diesen Fällen spricht man nicht von gefälschten, sondern lediglich von falschen Jahresabschlüssen"¹⁾. Der Begriff der "falschen Darstellungen" bei Berg enthält demnach solche Bilanzfehler, die gegen die Wahrheit verstoßen, nicht das Ergebnis verändern und keine Verschleierungen sind (Verstoß gegen die Klarheit und formelle Kontinuität). Wo hier die genaue Grenze verläuft, scheint kaum feststellbar zu sein, denn der Verfasser bringt als Beispiel der "falschen Darstellung" die Aufrechnung von Aktiv- und Passivposten, ein Bilanzfehler, der im Schrifttum meist als Verstoß gegen die Klarheit und damit als Ver-

1) Berg, Karl, Wie bilanziert der Kaufmann? S.129.

schleierung angesehen wird. Die falsche oder irreführende Postenbenennung wiederum, die bei vielen Autoren als Fälschung gilt, ist bei Berg Verschleierung. Die Kriterien seiner Begriffsbildung sind nicht ganz eindeutig formuliert. Der Grundgedanke ist vielleicht der, alle die zweifelhaften Fälle, die sowohl zu den Fälschungen als auch zu den Verschleierungen gezählt werden können, als "falsche Darstellungen" zu bezeichnen. Das kommt jedoch bei Berg nicht zum Ausdruck. Im übrigen wäre das eine mehr oder weniger starke Hinwendung zur "Falschdarstellung".

Die bisher besprochenen Autoren, die die Bilanzfehler als Verstöße gegen die Grundsätze der Klarheit, Wahrheit und Kontinuität definieren, bezeichnen den Verstoß gegen die formelle Bilanzkontinuität als Verschleierung und messen der materiellen Bilanzkontinuität als Abgrenzungskriterium zwischen Fälschung und Verschleierung praktisch keine Bedeutung bei.

Demgegenüber differenzieren Zirpins-Terstegen¹⁾ folgendermaßen: "Eine Verschleierung ist eine unklare Darstellung der Verhältnisse; sie verletzt die Prinzipien der Bilanzklarheit und der formellen Bilanzkontinuität. Es handelt sich um Darstellungsfälschungen und damit um formelle Bilanzdelikte...Eine Fälschung ist ein unwahrer Vermögensausweis unter Verletzung der Prinzipien der Bilanzwahrheit und der materiellen Bilanzkontinuität. Solche Ergebnissfälschungen sind materielle Bilanzdelikte". Diese Interpretation ist hinsichtlich der drei Grundsätze eindeutig. Nach Zirpins-Terstegen²⁾ betrifft die Bilanzklarheit die formelle Seite

1) Zirpins, Walter und Otto Terstegen, Wirtschaftskriminalität, Lübeck 1963, S.262.

2) Vgl. ebenda, S.242.

der Bilanzaufstellung und fordert eine übersichtlich geordnete Bilanz mit klaren Postenbezeichnungen unter Ausschluß von Zusammenfassungen und Saldierungen (Aufrechnungen) verschiedenartiger Aktiva und Passiva. "Unzulässige Verletzungen dieses Prinzips ergeben Darstellungsfälschungen (Verschleierungen)"¹⁾. Die Bilanzwahrheit betreffe die materielle Seite der Bilanzaufstellung und fordere einen wahren Vermögensausweis. "Unzulässige Verletzungen dieses Prinzips führen zu Ergebnisfälschungen (Bilanzfälschungen)"¹⁾.

Aufgabe der Bilanzkontinuität ist es, die Einhaltung von Klarheit und Wahrheit in aufeinanderfolgenden Bilanzen im Sinne des Bilanzzusammenhangs zu garantieren. Im Gegensatz zu Thieß, der die materielle Kontinuität nur erwähnt, verbinden Zirpins-Terstegen konsequenterweise die formelle Kontinuität mit der Klarheit und die materielle Kontinuität mit der Wahrheit. Gemäß ihren Ausführungen nennen sie alle diejenigen Bilanzfehler "Verschleierungen", die nicht das Ergebnis verändern. Es ist jedoch nicht anzunehmen, daß mit dem Ausdruck "Verschleierungen" - wie es manchmal im Schrifttum zum Ausdruck kommt - die harmlosen, weniger wichtigen oder straflosen Bilanzfehler gemeint sind, denn die Verfasser bezeichnen auch die Verschleierungen als "Fälschungen", nämlich Darstellungsfälschungen²⁾. Im übrigen sind auch hier in den "Verschleierungen" Bilanzfehler enthalten, die von anderen Autoren den "Fälschungen" zugerechnet werden. Es ist deshalb Zirpins-Terstegen³⁾ zuzustimmen, wenn sie bemerken: "Für solche Falschdarstellungen hat die Praxis mehrere Bezeichnungen, z.B. Bilanzfärbung, Bilanzfrisur, Bilanzver-

1) Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S.242.

2) Es handelt sich hier um die von Kalveram geprägten Termini. Vgl. Abschnitt 442.0.

3) Zirpins-Terstegen, Wirtschaftskriminalität, S.262.

schleierung und Bilanzfälschung. Diese Begriffe werden aber nicht einheitlich und nicht ohne Überschneidungen verwendet".

Knoll¹⁾ beschränkt sich darauf festzustellen, daß Bilanzen "verschleiert oder gar gefälscht" seien, wenn sie nicht den Grundsätzen der Klarheit, Wahrheit und Kontinuität entsprächen. Wie die Begriffe "Fälschung" und "Verschleierung" gegeneinander im Hinblick auf diese Grundsätze abzugrenzen sind, wird im einzelnen nicht untersucht. Knoll bemerkt nur, die Verschleierung versuche, "ein Vermögensbild vorzutäuschen, das der Wirklichkeit nicht gerecht wird" (Aufrechnungen, Zusammenfassungen), während die Bilanzfälschung unwahre Vermögensverhältnisse darstelle (unrichtige Mengenangaben und Preise, Überbewertungen von Aktiva, Bilanzierung fingierter Sachgüter oder Vermögensrechte).

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß der Versuch dieser Autoren, die Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" als Verstöße gegen einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu interpretieren und eindeutig gegeneinander abzugrenzen, nicht in allen Fällen gelingt. Die Unschärfe der Unterscheidung ist oft ihren Ausführungen zu entnehmen. Als Abgrenzungskriterien werden die Bilanzklarheit und die Bilanzwahrheit herangezogen, wobei die Bilanzkontinuität in diesem Zusammenhang nicht als selbständiges, sondern nur als ergänzendes Prinzip angesehen werden muß. Die ungenügende Trennschärfe liegt darin begründet, daß es keine eindeutigen Merkmale dafür gibt, ob in Einzelfällen ein Sachverhalt unklar oder unwahr ist. Man hilft sich deshalb damit,

1) Vgl. Knoll, Heinrich, Bilanzkunde mit Grundlagen aus Buchführung und Kontenrechnung, 4.A., Wiesbaden 1964, S.295.

klar zu formell und wahr zu materiell in Parallele zu setzen.

Die "materiellen Bilanzfehler" werden als Verstöße gegen Bewertungsvorschriften und/oder als Einflußnahme auf den Jahreserfolg oder das Kapital interpretiert, die "formellen Bilanzfehler" als Verstöße gegen Gliederungs- und Formvorschriften. Das Ergebnis dieser Überlegungen ist aber recht unbefriedigend. Trotz Angabe der detaillierten Kriterien, die doch eine begriffliche Abgrenzung zwischen Fälschung und Verschleierung fixieren sollen, weist die Mehrzahl aller Autoren auf Überschneidungen und fließende Übergänge hin. Eventuelle terminologische Unterschiede spielen dabei keine Rolle.

441.2 Die Auffassung von Hermann Rehm¹⁾

Den Ausführungen Rehms soll ein eigener Abschnitt gewidmet werden, da sich vor seiner Zeit kein Autor in dieser Ausführlichkeit und Gründlichkeit mit einer systematischen Untersuchung der Bilanzfehler beschäftigt hatte. Manche späteren Erörterungen richten sich an seinen Gedanken aus. Dabei fällt auf, daß seine Konzeption aus einer Synthese verschiedener Ansichten besteht, die er zu einer neuen - damals richtungsweisenden - Auffassung vereinigt hat.

Rehm geht von den Geboten der Bilanzklarheit und der Bilanzwahrheit aus, die erfüllt sein müssen, wenn aus der Bilanz die Vermögenslage ersichtlich sein soll. Die Bilanzklarheit (Verbot der Bilanzverschleierung) verlange, "daß die in der Bilanz angegebenen wahren Tatsachen nicht unersichtlich, unerkennbar, undeutlich gemacht werden"²⁾. Die Bilanzklarheit verbiete Benennungen, die zwar nicht unrichtig, aber undeutlich seien.

Demgegenüber verlange die Bilanzwahrheit (Verbot unwahrer Bilanzaufstellung):

- "a) Die Angabe des richtigen Wesens der Bilanzposten, die richtige (Gegensatz: deutliche) Benennung der Bilanzposten.
- b) Die summarische Angabe aller und nur der vorhandenen, d.h. gegenwärtigen Aktiva und Schulden (Passiva). Die Bilanz hat alle vorhandenen positiven und negativen Vermögensstücke anzugeben (Vollständigkeit der Bilanz).

1) Vgl. Rehm, Hermann, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2.A., München/Berlin/Leipzig 1914, S.457 bis S.526.

2) Ebenda; S.457.

- c) Die abgekürzte Angabe des wirklichen Wertes jedes Aktivums und jeder Schuld (Passivum), nicht 1) eines angenommenen, also auch nicht eines künftigen und 2) nicht eines vergangenen Wertes¹⁾.

Als Anhänger der herkömmlichen Auffassung von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) meint er, die Bilanz dürfe unklar sein für den, der die GoB nicht verstehe, da der Kaufmann nur nach den GoB verpflichtet sei. Aus der Sicht seiner Zeit heraus stellt er weiter fest: "Aber die GoB, welche Klarheit und Wahrheit der Bilanz verdunkeln, haben außer Betracht zu bleiben, wenn das positive Recht im Interesse der Bilanzklarheit oder Bilanzwahrheit Gegenteiliges bestimmt"²⁾.

Dann verweist Rehm auf den relativen Charakter der gesetzlich geforderten Klarheit und Wahrheit, der daher rühre, daß es im Rahmen der Grundsätze erlaubte Bilanzunklarheiten und erlaubte Bilanzunwahrheiten gebe. Erstere seien in unklaren Benennungen zu sehen, denn der Ausweis von Pfand, Bürgschaft und Sicherheitsübereignung sei nicht gefordert, während letztere damals in dem Fehlen der Verpflichtung zu suchen sei, Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten ersichtlich zu machen. Auch durch die erlaubten und vorgeschriebenen stillen Rücklagen werde die Bilanz unwahr. Zweifellos haben sich nach Rehm die GoB dem positiven Recht im Interesse einer dadurch möglichen größeren Wahrheit und Klarheit gegebenenfalls unterzuordnen³⁾.

1) Rehm, Hermann, Die Bilanzen, S.457.

2) Ebenda, S.459.

3) Mit diesem Hinweis wird offenbar der Vorteil bilanzrechtlicher Einzelvorschriften angedeutet. Auch Dankmeier ist von diesem Vorteil überzeugt. Die Entwicklung des Aktienrechts hat dieser Auffassung Recht gegeben. Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.9.

Im Hinblick auf die "teilweise Zulässigkeit unwahrer Bilanz-aufstellung" wehrt sich Rehm gegen die Behauptung, Bilanz-wahrheit bedeute nicht Wirklichkeitswahrheit, sondern gesetz-mäßige, gesetzestreue Bilanzaufmachung. Danach wäre eine Bi-lanz mit gesetzlich gebotener Unterbewertung wahr, was Rehm ablehnt: "Allein gesetzmäßige und klare oder wahre Bilanz sind verschiedene Begriffe"¹⁾. Jedoch müsse der Geschäftsbe-richt offener sein als die Bilanz, da er manches erklären müsse, was die Bilanz erlaubterweise verhülle.

Bedingt durch die seinerzeit unzulänglichen bilanzrechtli-chen Bestimmungen und die damals noch weitgehend unentwik-kelten GoB, unterscheidet Rehm also zwischen erlaubten (im Sinne von straflosen) und unerlaubten (im Sinne von straf-baren) Bilanzunklarheiten und Bilanzunwahrheiten, je nach-dem, ob die Tatbestände den Regeln der GoB und den gesetz-lichen Vorschriften entsprachen oder zuwiderliefen.

Die Systematik der "Bilanzdelikte" geht bei Rehm von den strafrechtlichen Vorschriften über Bilanzrechtsverletzun-gen aus. Rehm unterscheidet²⁾:

1. Bilanzrechtsverletzungen, die lediglich zum Zwecke der Unersichtlichmachung der wirtschaftlichen Lage des Unter-nnehmens vorgenommen werden und ohne Rücksicht auf weitere Beweggründe und Wirkungen strafbar sind (reine Täuschungen). Bilanzfehler dieser Gruppe sind nach allgemeinem Handels-recht nicht strafbar, sondern nur auf Grund von Spezialge-

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.462.

2) Vgl. hierzu auch die schaubildliche Darstellung. Der Verfasser der vorliegenden Arbeit hat versucht, unter Zuhilfenahme der eigenen Terminologie ("Bilanzfehler") die Begriffsbildung Rehms systematisch und in über-sichtlicher Form zu entwickeln.

setzen für Unternehmungen bestimmter Rechtsformen.

2. Bilanzrechtsverletzungen, die als Mittel zur Vermögensschädigung anderer, insbesondere der Gläubiger dienen sollen oder zumindest dazu geeignet sind. Diese zweite Gruppe von Delikten unterliegt dem Konkursstrafrecht und enthält somit alle widerrechtlichen Verstöße gegen das gesamte Buchführungsrecht. Während oben eine Bestrafung nur bei bestimmten Gesellschaftsformen eintritt, ist hier jeder Unternehmer betroffen.

Im Gegensatz zu den konkursrechtlichen Delikten bezeichnet Rehm die erste Gruppe als die einfachen Bilanzdelikte und führt aus: "Einfache Bilanzdelikte sind daher die nicht konkursrechtlichen Bilanzdelikte, die Bilanzdelikte des Spezial-, des Aktien- und aktienähnlichen Rechtes...Verboden ist die unwahre und verschleierte Darstellung. Durch beides wird die Vermögenslage unersichtlich. Verboden ist die Unersichtlichmachung der Vermögenslage"¹⁾.

Die nun folgenden Ausführungen Rehms sind insofern bemerkenswert, als er alle Unklarheiten und Unwahrheiten als Verschleierungen - im weiteren Sinne - bezeichnet. Er weist allerdings darauf hin, daß das Gesetz den Begriff "Verschleiern" enger faßt: "Als Arten der Verschleierung der Vermögenslage nennt das Gesetz 'unrichtige Darstellung',²⁾ und 'Verschleierung des Vermögensstandes'. Es gebraucht das Wort 'verschleiern' also in einem engeren Sinne. Unersichtlich und insofern verschleiert wird die Vermögenslage auch durch unrichtige Darstellung über den Vermögensstand. Indem das Gesetz neben Verschleierung unrichtige Darstellung be-

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.468.

2) Man beachte hier das Wort "unrichtig", denn im damals geltenden Gesetz heißt es "unwahr".

BILANZFEHLER

ERLAUBTE BILANZFEHLER

ERLAUBTE
BILANZUNKLARHEIT
nach allgemeinem
Handelsrecht und
nach den GoB
(nicht strafbar)

ERLAUBTE
BILANZUNWAHRHEIT
nach allgemeinem
Handelsrecht und
nach den GoB
(nicht strafbar)

SYSTEMATIK DER "BILANZDELIKTE" NACH REHM

UNERLAUBTE BILANZFEHLER
Bilanzdelikte
Bilanzrechtsverletzungen

BILANZRECHTSVERLETZUNG
als Mittel der Täuschung

EINFACHE DELIKTE
(handelsrechtliche)

VERSCHLEIERUNG
(im weiteren Sinne)

UNERLAUBTE
BILANZUNWAHRHEIT
Als Verstoß gegen
handelsrechtliche
Spezialgesetze u.
GoB rechtswidrig
und strafbar

BILANZVERSCHLEIERUNG
(im engeren Sinne)

BILANZRECHTSVERLETZUNG
als Mittel der Vermögens-
schädigung anderer

KONKURSRECHTLICHE
DELIKTE

UNERLAUBTE
BILANZUNKLARHEIT
Als Verstoß gegen
handelsrechtliche
Spezialgesetze u.
GoB rechtswidrig
und strafbar

BILANZFÄLSCHUNG

sonders aufführt, versteht es unter Verschleiern die zwar richtige, aber wissentlich unklare Darstellung, und so unterscheiden wir speziell für die Bilanz Bilanzfälschung als die wissentlich unwahre und Bilanzverschleierung als die zwar der Wahrheit (Wirklichkeit) entsprechende, aber wissentlich unklare Aufmachung der Bilanz. Aus dem Vorgetragenen erhellt, daß zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung eine scharfe begriffliche Grenze besteht"¹⁾.

Das Wesen der Bilanzverschleierung wird von Rehm in einem wissentlich rechtswidrigen Verstoß gegen das Prinzip der Bilanzklarheit ohne Verstoß gegen die Bilanzwahrheit gesehen. "Wer die Bilanz verschleiern, stellt die Vermögenslage in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung richtig, aber wissentlich undeutlich, d.h. in solcher Weise dar, daß die Erkenntnis der wahren Vermögenslage entweder völlig unmöglich gemacht oder wenigstens im Verhältnis zu einer ordnungsmäßig aufgestellten Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erschwert wird"²⁾.

Von der erlaubten und unerlaubten Bilanzunklarheit ist nur die letztere (rechtswidrige) eine Bilanzverschleierung im engeren Sinne. Sie kann nur durch eine Verletzung der Grundsätze über die äußere Form der Buchführung, nicht durch Verletzung der Bewertungsvorschriften begangen werden. Erlaubte (straflose) Bilanzunklarheit sieht Rehm darin, daß die Vermögenslage bei Einhaltung der (damaligen) GoB nicht ganz ersichtlich wird.

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.469, vgl. auch S.847.

2) Ebenda, S.469 f.

Man beachte den Unterschied zur neuesten Deutung Klugs, der ja die Verschleierung nur darin sieht, daß die Erkenntnis erschwert ist. Vgl. hierzu Abschnitt 431.

"Die Bilanzverschleierung besteht daher

1. entweder in einer Verschleierung der wahren Namen und Werthöhen oder
2. in einer Verschleierung der Zugehörigkeit der Werte zur Aktiv- oder Passivseite oder
3. in einer Verschleierung des zwischen Aktiven und Passiven bestehenden Wertunterschiedes (Saldos)"¹⁾.

Zu 1: Verschleierung der wahren Namen und Werthöhen.

Das Ziel, "die wahre Bedeutung der Postenbenennung unklar anzugeben", sei auf zwei Wegen erreichbar, nämlich

- a) durch die Verwendung
 - a₁) undeutlicher oder
 - a₂) mehrdeutiger Benennungen für die einzelnen Posten und
- b) durch die "Veränderung der bilanzrechtlichen Stellung gewisser Werte".

Zu den "erlaubten wissentlichen Unklarheiten" zählt Rehm dabei folgende Fälle:

- a₁) "Undeutliche Bezeichnung liegt vor, wenn die Benennung so allgemein, so farblos ist, daß sie unentschieden läßt, welcher Gruppe der Aktiven oder Passiven der Posten zuzuweisen ist"²⁾; z.B. die Bezeichnungen Interventionskonto, Abwicklungskonto, Separatkonto, Operationskonto.
- a₂) "Mehrfaches bedeuten in der Sprache der kaufmännischen Buchhaltung z.B. die Worte Erneuerungsfonds, Delkrederekonto, Reservefonds, Vorschußkonto, Interimskonto"³⁾.

Heute sind diese Beispiele allerdings - zumindest bei der AG und der eGmbH - Rechtsverletzungen. Daß sich die andere

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.471.

2) Ebenda.

3) Ebenda, S.472.

Beurteilung nur aus der Entwicklung der Gesetzgebung ergibt, wird aus folgendem Zitat deutlich:

"Unerlaubt wird die durch Verwenden undeutlicher oder mehrdeutiger Benennungen bewerkstelligte wissentliche Unklarheit, wenn Bilanzposten mit einem zwar nicht unwahren, aber der gesetz- oder ordnungsmäßigen Bedeutung des Wortes nicht entsprechenden Ausdruck bezeichnet werden. Das Prinzip ist doch: Strafbar wird die wissentliche Unklarmachung der Vermögenslage in der Bilanz, wenn sie rechtswidrig ist, sei es, daß sie unmittelbare Bilanzvorschriften des Gesetzes, sei es, daß sie Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verletzt. In erster Linie hat die Buchführung gesetzmäßig, in zweiter Linie...ordnungsmäßig zu sein. Gesetz- und ordnungswidrige Bilanzverhüllung ist strafbar"¹⁾.

Zu der "Veränderung der bilanzrechtlichen Stellung gewisser Werte" gehört nach Rehm einmal die Umwandlung von Buchforderungen in Wechselforderungen²⁾ und zum anderen das Unterlassen von Angaben wie erhaltene Sicherheiten (Bürgschaften, Pfänder)³⁾.

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.473 f. Z.B. Wechsel und Effekten in einem Konto, in den Debitoren sind Lombard- und Hypothekenforderungen enthalten.

2) Dieses Mittel ermögliche die buchtechnische Regel, Forderungswertpapiere nicht als Forderungen, sondern als Sachen zu buchen. Hierher gehören auch die abzulehnenden Scheingeschäfte, das sogenannte "window dressing". Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.106.

3) Eventualverbindlichkeiten müssen heute nach § 151 Abs.5 AktG 1965 in voller Höhe vermerkt werden. Was Eventualforderungen anbetrifft, so dürften sie heute wohl auch meist vermerkt werden, ohne daß es ausdrücklich gesetzlich verlangt wird. Unter Eventualforderungen sind solche Forderungen zu verstehen, die durch Rückgriffsrechte wie Bürgschaften und Pfänder gedeckt sind.

Die Auffassung Rehms, alle diese Fälle seien erlaubte Bilanzunklarheiten, da sie auf der Anwendung ordnungsmäßiger Grundsätze beruht, konnte wohl nur zu damaliger Zeit vertreten werden.

Er stellt ausdrücklich fest, Wechsel¹⁾ als Effekten und mit Pfandrechten belastete Gegenstände nicht als solche auszuweisen, stimme mit den Regeln ordnungsmäßiger Bilanzierung überein. Das zeigt deutlich, wie sich diese Regeln in der Zwischenzeit entwickelt und gewandelt haben.

Zu 2: Als zweite Möglichkeit der "Bilanzverdunkelung" wird die "Verdeckung der wahren Werthöhen (Wertziffern) der Bilanzgegenstände" angesehen²⁾.

Hier sieht Rehm drei Wege:

- a) Einzelne Sammelkonten der Aktiv- oder Passivseite werden in mehrere selbständige Bilanzposten zerlegt, wodurch meist eine oder zwei Bezeichnungen undeutlich werden;
- b) gewöhnlich getrennte Bilanzkonten werden zu einem Posten zusammengefaßt;
- c) die Bewertung erfolgt unter Zuhilfenahme von Wertberichtigungskonten.

Auch diese drei "Mittel der Werthöhenverdeckung" beurteilt Rehm³⁾ als "erlaubte Bilanzverhüllung". Durch die Gliederungsbestimmungen im Aktienrecht führen derartige Methoden heute zu unrichtigen Jahresabschlüssen.

1) Rehm gebraucht die Wendung "Forderungen mit Wertpapiercharakter". Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.480.

2) Offenbar besteht hier eine Abweichung von der zuerst angegebenen Gliederung, da diese Fälle - außer der "Verschleierung der wahren Namen" - dort unter Ziff.1 angeführt sind. Es soll jedoch hier den Ausführungen Rehms gefolgt werden.

3) Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.481.

Die Verwendung von Wertberichtigungskonten bei der Bilanzierung entspricht sowohl einer der beiden Möglichkeiten, die das AktG¹⁾ bei der Bewertung (indirekte Abschreibung) zuläßt, als auch den GoB und wird teilweise heute von der Betriebswirtschaftslehre direkt gefordert, da das angestrebte Bruttoprinzip dadurch nur gefördert werden kann²⁾. Erstaunlicherweise sieht Rehm Wertberichtigungskonten als Bilanzverdunkelung an.

Das Verschleiern der Zugehörigkeit von Werten zur Aktiv- oder Passivseite der Bilanz sieht Rehm in der nicht ersichtlichen Kompensation zwischen Aktiv- und Passivposten, er zählt offensichtlich aber auch die Aufrechnungen in der Vorspalte dazu.

Zu 3: Die "Bilanzverhüllung durch wissentliche Verdunkelung des wahren Bilanzsaldos".

a) Erlaubt sei die Methode, nur die Betriebsgewinne auf das Gewinn- und Verlustkonto zu bringen, "Betriebsverluste dagegen vor Bilanzabschluß unmittelbar aus einer Spezial-

1) Vgl. §§ 151 ff. AktG 1965. Wertberichtigungen sind nur zu Sachanlagen, Beteiligungen und Wertpapieren des Anlagevermögens sowie als "Pauschalwertberichtigung zu Forderungen" anzusetzen. Sie sind zu jedem einzelnen Posten des Anlagevermögens gesondert auszuweisen. Eine Einzelwertberichtigung zu Forderungen ist nicht mehr gestattet.

2) Vgl. Weilbach, Erich A., Indirekte Bewertung und stille Reserven, in: WT, 11. Jg. 1962, S.141 ff. und dortiges Schrifttum, insbesondere: Derselbe, Sind Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen nur Berichtigungsposten? in: BFuP, 1957, Heft 12; Le Coutre, Walter, Totale Bilanz, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, 2.A., Stuttgart 1955, Bd.4, Sp.2555 ff.; Derselbe, Grundsätze der Bilanzkunde, 4.A., Wolfenbüttel 1949; Bouffier, Willy, Die Bedeutung der Gliederung für die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfhF 1957, S.427.

reserve für laufende Betriebsverluste zu decken, so daß sie...nicht ausgewiesen zu werden brauchen"¹⁾. Dies ist heute nicht mehr erlaubt²⁾.

b) Unerlaubt und damit echte Verschleierungen seien folgende Fälle:

"Um den...Gewinn niedriger erscheinen zu lassen, werden Gewinnreservefonds schon vor Bilanzabschluß zurückgestellt oder dotiert"³⁾.

"Ebenso verstößt es unmittelbar gegen eine Bilanzrechtsvorschrift, wenn umgekehrt, um den bilanzmäßigen Gewinn größer erscheinen zu lassen, erst von dem bilanzmäßig festgestellten Bilanzsaldo Absetzungen für Schulden oder notwendige Absetzungen erfolgen"³⁾.

Als unerlaubte Bilanzverhüllung sieht Rehm alle Verstöße sowohl gegen "Bilanzordnungsvorschriften" als auch gegen Bilanzrechtsvorschriften an. Daraus ist zu folgern, daß er alles als erlaubt ansieht, was den - seinerzeit wenigen - bilanzrechtlichen Bestimmungen und den GoB nicht widerspricht. Er findet entsprechend wenig Beispiele für echte (unerlaubte) Verschleierungen. Auf Grund der Entwicklung von Gesetz und GoB würde er heute vieles, was er als erlaubte Verhüllung oder Verdunkelung angesehen hat, als Verstoß bezeichnen müssen.

Zur "einfachen Bilanzfälschung" äußert sich Rehm wie folgt: "Bilanzfälschung ist rechtswidrige, wissentlich unwahre Darstellung der Vermögensverhältnisse in der Bilanz genannten Übersicht über den Vermögensstand. Aus dem Wesen der Bilanz

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.482.

2) Vgl. § 157 AktG 1965 Ziff.13 und 30 b.

3) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.483.

ergibt sich somit, worin die Bilanzfälschung bestehen, was Gegenstand der Bilanzfälschung sein kann"¹⁾. Als "summarische Vermögensübersicht" sei die Bilanz demgemäß in folgenden Fällen falsch:

1. Wenn nicht alle Aktiva und Passiva (summarisch) angegeben sind;
2. wenn "zwar alle, aber nicht alle mit ihrem wahren Namen, nach ihrem wahren Wesen (summarisch)" angegeben sind;
3. wenn "zwar alle und alle nach ihrem wahren Wesen, aber nicht nach ihrem wahren Werte (summarisch)" angegeben sind.

Somit liege eine unwahre Darstellung des Vermögensstandes nicht bloß vor, wenn die Werthöhen, sondern auch, wenn Zahl und Wesen der Wertgegenstände unzutreffend angegeben seien. Die Bilanz sei falsch nicht allein, wenn sie den Wert, sondern ebenso, wenn sie die Zusammensetzung des Vermögens (nach Zahl und Wesen der Vermögensgegenstände) unwahr angebe. Wissentlich unwahre Angaben über die Zusammensetzung des Vermögens seien nicht bloß Bilanzverschleierung, sondern Bilanzfälschung²⁾.

"Dagegen läßt sich nicht anführen, daß in der kaufmännischen Geschäftssprache die inneren Reserven auch versteckt oder verschleiert genannt werden. Wir haben gesehen, daß ein weiterer und engerer Verschleierungsbegriff zu unterscheiden ist. Im weiteren Sinne ist Verschleiern jedes Unersichtlich-

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.487.

2) Vgl. ebenda.

Die Angabe der Zahl bezieht sich offensichtlich auf die Menge der verschiedenen Aktiv- und Passivposten, da Rehm unter Bilanz nicht nur einen Vermögensrechnungsabschluß, sondern auch ein summarisches Vermögensverzeichnis versteht. Letztlich müßte es sich dabei um eine Fälschung des Inventars handeln.

machen. Unersichtlich wird die Vermögenslage auch durch unwahre Angaben gemacht. Das HGB aber faßt den Begriff Verschleiern enger. Verschleiern ist Unersichtlichmachen durch bloß unklare Angaben"¹⁾. Die Verwendung des Ausdrucks Verschleiern als Oberbegriff läßt sich allerdings aus dem Gesetz nicht ableiten. Das ist die persönliche Ansicht Rehms.

"Wie bei der Bilanzunklarheit, so gibt es auch bei der Bilanzunwahrheit neben der strafbaren eine erlaubte. Strafbar ist lediglich die rechtswidrige; nur sie ist Bilanzfälschung"²⁾. Die Unterbewertung der Aktiva und die Überbewertung der Passiva sei nicht rechtswidrig. In diesem Zusammenhang meint Rehm weiter:

"In dem gleichen Umfange, wie unwahre Angaben über die Werthöhe straflos sind, sind es auch unwahre Angaben über Wesen und Zahl der Wertgegenstände. Dies kommt daher, daß auch in Form des völligen Weglassens eines Aktivums aus der Bilanz unter- und in Form des Einsetzens fiktiver Schuldposten überbewertet werden kann"³⁾. Daraus könnte man schließen, daß Rehm das völlige Weglassen - beispielsweise des Erinnerungspostens von einer Mark - nicht als Bilanzfälschung ansieht. Dem steht aber seine Meinung gegenüber, daß zwar unterbewertet, aber nicht der Schein erweckt werden dürfe, dies sei nicht der Fall. Das Weglassen macht aber die Unterbewertung von Aktiva völlig unsichtbar. Hier tritt seine Ansicht nicht klar zutage, denn in den nachfolgenden Beispielen ist das Weglassen von Aktiva und das Hinzufügen von Passiva nicht angeführt. Es ist daher anzunehmen, daß Rehm diese Fälle als

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.487.

2) Ebenda.

3) Ebenda, S.488.

erlaubt ansieht.

Außerdem könne die Bilanzfälschung nicht nur durch Angabe falscher Tatsachen, falscher Werte, Posten und Namen, "sondern auch durch Entstellung und durch Verschweigen wahrer Tatsachen, d.h. hier eben wahrer Werte, Posten und Postenbenennungen geschehen"¹⁾. Nicht selten seien die verschiedenen Formen der Fälschung miteinander verbunden: Angabe falscher mit Entstellung oder Verschweigen wahrer Werte.

Zu 1: Bilanzfälschungen, die dadurch zustande kommen, daß nicht alle Aktiva und Passiva angegeben sind²⁾.

Rehm spricht hier von nicht erlaubten Bilanzunwahrheiten "durch falsche Angaben über die Zahl der Aktiv- und Passivposten". Hierzu gehören:

- a) Einsetzen nicht existierender, fingierter Aktiva;
- b) Weglassen vorhandener Passivwerte;
 - b₁) Weglassungen, die zugleich eine Fälschung der Höhe des Vermögensstandes darstellen;
 - b₂) Weglassungen, die den Bilanzsaldo nicht unwahr machen (gleichmäßige Aktiv- und Passivwegnahmen). In diesen Fällen werde zwar "die Höhe des Vermögensstandes nicht unrichtig angegeben", trotzdem liege nicht bloß Verschleierung, sondern unrichtige Darstellung vor. Das ist eine etwas merkwürdige Feststellung, die auch im Hinblick auf folgende Ausführungen unklar bleibt.

Nach Rehm³⁾ sind Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.488.

2) Vgl. ebenda, S.491 ff. Auch hier hat Rehm die Reihenfolge der systematischen Aufzählung verlassen, was in dieser Arbeit berichtigt ist.

3) Vgl. ebenda, S.496.

im technischen Sinne nicht nur Übersichten, sondern auch Konten (Waagen) und sollen das Wertverhältnis zwischen entgegengesetzten Werten ziffernmäßig darstellen. Es kann deshalb nicht ihr Zweck sein, "die gegeneinander abzuwägenden Gegenstände durch gleichmäßige Wegnahmen von beiden Teilen in ihrer Zahl zu mindern". Das sei ordnungs- und gesetzwidrig.

Im übrigen sei die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung auch "Übersicht über den Vermögensstand" und dazu gehöre nicht nur die Übersicht über die Vermögenshöhe, also eine Angabe darüber, ob Aktiva oder Passiva überwiegen, sondern auch eine Übersicht über die Vermögenszusammensetzung. Die Bilanz sei nicht bloß Vermögensrechnungsabschluß, sondern auch ein summarisches Vermögensverzeichnis.

Strafbar sei "nicht bloß unrichtige Darstellung des Vermögensverhältnisses, sondern der Vermögensverhältnisse, also auch unrichtige Angaben über einzelne Vermögensteile, somit auch über die Zahl der Aktiva und Passiva"¹⁾.

Zu 2: Bilanzfälschungen, die darin bestehen, daß nicht alle Bilanzposten "mit ihrem wahren Namen, nach ihrem wahren Wesen" angegeben sind.

Diese Gruppe der Bilanzfälschungen "bilden die wissentlich falschen Benennungen des Wesens von Bilanzposten, die Angabe eines anderen Wesens, als sie in Wirklichkeit haben. Die Bilanz ist gröblich gefälscht, wenn Posten auf Konten übertragen werden, die ein ganz anderes Wesen haben"²⁾.

Rehm bringt jetzt ein neues Kriterium, nämlich die Liquidität

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.496.

2) Ebenda, S.497.

tätsbeurteilung, die durch solche Manipulationen unmöglich gemacht würde, und meint dann mit Recht, damit sei erwiesen, daß bei falscher Benennung und wahrheitswidriger Gruppierung der Aktiv- und Passivwerte die Gesellschaftsverhältnisse nicht nur unklar, sondern auch unwahr dargestellt seien.

"Diese Art der Bilanzfälschung beruht auf einem ähnlichen Prinzip wie eine der Formen der Bilanzunklarheit. Wir erwähnten unter diesen die Verwendung unklarer Benennungen für die einzelnen Posten. Hier steht die Verwendung unwahrer Benennungen in Frage. Die Grenze zwischen beiden Formen ist oft fast unmerklich, und zwar selbst zwischen strafbarer Bilanzunwahrheit und strafloser Bilanzunklarheit. In der Praxis der Gerichte begegnet man daher nicht selten, daß noch Bilanzunklarheit...angenommen wird, wo in Wirklichkeit strafbare Bilanzunwahrheit gegeben ist"¹⁾.

Spätestens hier zeigt sich auch bei Rehm die Unschärfe der Abgrenzung²⁾. Ohne gesetzliche Gliederungsvorschriften und ohne die bisherige Entwicklung der GoB wäre der Hinweis auf die schwierige Grenzziehung auch heute noch berechtigt.

Als Beispiel führt Rehm an, es sei strafbare Bilanzunklarheit, Effektenabschreibung "ohne weiteren Beisatz auf Delkrederekonto zu setzen,...aber Wertminderungen an Anlagen und ähnlichem ohne näheren Beisatz unter dem Namen Delkrederekonto vorzutragen, erfüllt die Merkmale der Bilanzfälschung"³⁾. Die Unklarheit bestehe darin, daß Effekten und

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.498.

2) Niederauer meint, der von Rehm unternommene Versuch sei nicht als gelungen zu bezeichnen, da auch hier sich die einzelnen Gruppen überschneiden. Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, S.221 f.

3) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.499.

Wechsel zwar Forderungen seien, die in einer Sache Verkörperung fänden, aber keine Buchforderungen (Debitoren). Das Delkrederekonto enthält aber im allgemeinen nur Wertminderungen an Debitoren. Deshalb bezeichnet Rehm es als Fälschung, hier Wertminderungen von Anlagen unterzubringen, die mit Delkredere nichts gemeinsam haben¹⁾.

Zu 3: Bilanzfälschungen, die dadurch entstehen, daß Bilanzposten zwar "alle nach ihrem wahren Wesen, aber nicht nach ihrem wahren Werte" angegeben sind.

Diese Gruppe der Bilanzfälschungen "bildet die unerlaubte wissentlich falsche Bewertung in die Bilanz eingesetzter Aktiva oder Passiva. Es entstehen so stille Unterbilanzen"²⁾. Da es sich bei diesen falschen Bewertungen keinesfalls um die früher erlaubten Unterbewertungen handeln kann, sind hier Überbewertungen gemeint, die zu nicht erkennbaren Unterbilanzen führen können. Die Verhältnisse des Unternehmens sind dadurch unrichtig wiedergegeben, die Verlustsituation ist nicht ersichtlich. Nach dem neuen Aktienrecht von 1965 ist auch die willkürliche Unterbewertung falsche Bilanzierung.

Rehm³⁾ führt zu den Bilanzfälschungen weiter aus: "Erlaubte Bilanzunklarheit ist es, wenn in der Bilanz nicht ersichtlich gemacht wird, daß eine bisher bedeckte Forderung in eine unbedeckte verwandelt wird, aber Bilanzfälschung ist es, in diesem Falle auch den Wertansatz der Forderung unverändert zu lassen, sofern der bisherige Wert der Forderung ganz oder teilweise auf der für sie gewährten Sicherheit beruhte".

1) Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.499.

2) Ebenda, S.488.

3) Ebenda.

An anderer Stelle meint Rehm¹⁾, das bisher behandelte Delikt des (damaligen) § 314 Ziff. 1 HGB betreffe nicht nur die Bilanz, sondern auch andere Übersichten. Wenn die Delikte nicht Übersichtsverschleierung und Übersichts Fäl schung genannt würden, so geschehe es lediglich, weil dem Thema die Verschleierung oder Fäl schung anderer Übersichten unmittelbar nicht unterstehe.

Wie anfangs schon erwähnt, teilt Rehm die Bilanzdelikte in einfache (handelsrechtliche) und konkursrechtliche ein. Auch die "Handlungen der Konkursordnung" bezögen sich - wie beim HGB - nicht nur auf Buchführungs- oder Bilanzdelikte. Es müßten nicht Übersichten sein, die Bestandteil der ordnungsmäßigen Buchführung sind, sondern es könnten auch andere als Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Inventar betroffen sein. In diesem Zusammenhang seien konkursrechtliche Bestimmungen nur unter dem Gesichtspunkt ihrer Beziehung zur Bilanz zu betrachten. "Somit verbleibt als zu erläuterndes konkursrechtliches Buchführungs- und damit auch Bilanzdelikt lediglich das Delikt konkursrechtlich strafbarer unübersichtlicher Buchführung, und zwar" in den beiden Formen des betrügerischen und einfachen Bankrotts²⁾.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß auch Rehm einen Unterschied zwischen "unordentlich" (KO) und "nicht ordnungsmäßig" (HGB/AktG) sieht: "Unordentlich ist nicht gleichbedeutend mit ordnungswidrig. Ordnungswidrig, d.h. im Widerspruch mit der Ordnung der Buchführung, mit den Rechtssätzen und Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung können die Bücher auch vorsätzlich geführt werden. Denn der Gegensatz zu 'ordnungsmäßig'...ist nicht unordentlich, sondern ordnungs-

1) Vgl. Rehm, Hermann, Bilanzen, S.511.

2) Vgl. ebenda, S.512.

widrig. Unordentlich bedeutet dagegen nachlässig, unvorsichtig, mit Außerachtlassung der Sorgfalt des ordentlichen Geschäftsmannes"¹⁾. Es ist allerdings zu bemerken, daß auch eine "unordentliche Buchführung" im Zusammenhang mit Vorsatz denkbar ist. Im übrigen ist hier eine weitere Behandlung konkursrechtlicher Bilanzfehler nicht angebracht, da die KO die Begriffe "Fälschung und Verschleierung" nicht kennt.

Das Verdienst Rehms bleibt es, zum ersten Mal das Gebiet der Bilanzfehler²⁾ umfassend behandelt zu haben. Er benutzt neben rein juristischen Merkmalen (strafbar/erlaubt)³⁾, auf

1) Rehm, Hermann, Bilanzen, S.513.

2) Wie aus der bisherigen Darstellung hervorgegangen ist, verwendet Rehm den Ausdruck "Bilanzfehler" nicht.

3) Rehms Ausführungen haben zu einer Reihe von Mißverständnissen geführt. So werden seine "erlaubten Unklarheiten" und seine "erlaubten Unwahrheiten" als "erlaubte Delikte" interpretiert.

Bondi nennt diese "erlaubten Delikte" unlogisch und irreführend und meint, zwischen straflos und erlaubt liege das große Grenzgebiet der unerlaubten Handlungen, die nicht mit Strafe belegt sind. "Nicht jede unerlaubte Handlung ist strafbar, aber jede strafbare Handlung ist unerlaubt, nicht dagegen ist jede straflose Handlung erlaubt". Bondi, Felix, Offenheit und Wahrheit im Aktienwesen, in: SächsArch 1904, Bd.14, S.189. Bondi bezieht sich hierbei auf Rehm, Hermann, Bilanzen, 1.A., München 1903.

Auch Beigel nimmt später scharf gegen die "rechtlich zugelassenen Verschleierungen und Fälschungen" Stellung und nennt die Anschauung Rehms spitzfindig und auch juristisch kaum haltbar. Vgl. Beigel, Rudolf, Lehrbuch, S.91. Ähnlich äußert sich Bauer, Josef, Inventur und Bilanz bei Aktiengesellschaften, 3.A., Leipzig 1906, S.268 ff.

Ex definitione sind bei Rehm Verschleierungen und Fälschungen nur die rechtswidrigen und damit strafbaren Verstöße gegen gesetzliche Bilanzvorschriften und gegen die Grundsätze der Klarheit und Wahrheit.

Thieß meint jedoch dazu, nach Rehm stehe es durchaus nicht

die in dieser Arbeit bewußt nicht weiter eingegangen wird, die Kriterien der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Klarheit und Wahrheit). Auch die falsche Postenbenennung findet bei ihm in der Reihe der Fälschungen Platz.

Autoren, die sich mit ihren Ausführungen an Rehm anlehnen, sind Unger¹⁾, Altgelt²⁾, Stern³⁾, Nusko⁴⁾, Walb⁵⁾ und Klebba⁶⁾. Darüber soll nicht vergessen werden, daß die Gedanken Rehms auch auf andere spätere Arbeiten nicht ohne Einfluß blieben.

-
- .) fest, wann eine Handlung rechtswidrig werde. Die Grenzen seien außerordentlich flüssig. Vgl. Thieß, Erich, Die Bilanzdelikte, S.9.

An der begrifflichen Unterscheidung Rehms ist jedoch sachlich nichts auszusetzen, die angegebenen Beispiele basieren auf den zu jener Zeit bestehenden rechtlichen Verhältnissen. Rehm nimmt eine klare Scheidung der Bilanzunklarheiten und Bilanzunwahrheiten in erlaubte und unerlaubte vor und bezeichnet nur die unerlaubten Unklarheiten als Bilanzverschleierung und nur die unerlaubten Unwahrheiten als Bilanzfälschung. Aus diesem Grund hält auch Wolf diesen Streit für wissenschaftlich bedeutungslos. Vgl. Wolf, Arthur Heinz, Die Bilanzverschleierung, Diss. Köln 1929, S.10.

- 1) Vgl. Unger, Heinrich, Der Begriff der Bilanzverschleierung im Aktienrecht, Diss. Greifswald 1917, S.23 ff.
- 2) Vgl. Altgelt, Konrad, Verschleierung von Aktienbilanzen, Diss. Breslau 1921, S.41 ff.
- 3) Vgl. Stern, Robert (Hrsg.), Bilanzdelikte (Art. ohne Verfasser, vermutlich von Rehm), in: Buchhaltungs-Lexikon, 2.A., Berlin 1917 und 3.A., Berlin/Leipzig/Wien 1927, S.321 ff. In seiner Schrift: Bilanzdelikte, falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen, 2.A., Berlin 1923, S.20, erwähnt Stern die Gliederung der Bilanzfehler nach Rehm, ohne sich bei seinen Ausführungen daran zu halten.
- 4) Vgl. Nusko, Hans, Bilanz und Recht, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin 1933, Bd.1, S.767 ff.
- 5) Vgl. Walb, Hans Hermann, Bilanzwahrheit und stille Reserven, Leipzig 1935, Diss. Köln, S.105 ff.
- 6) Vgl. Klebba, Walter, Buchführung und Bilanz, 3.A., Berlin

442 Autoren, die Bilanzfehler ohne Rückgriff auf die juristische Zweiteilung in "Bilanzfälschung" einerseits und "Bilanzverschleierung" andererseits definieren und gliedern

442.0 Autoren, die auf eine Aufspaltung der Bilanzfehler entsprechend den Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verzichten, aber einen dieser Termini zur Bezeichnung von Bilanzfehlern verwenden

Einige Autoren haben sich völlig von der gesetzlich verankerten Zweiteilung gelöst. Sie bezeichnen die möglichen Bilanzfehler entweder als Verschleierungen oder Fälschungen. Inhaltlich umfaßt der gewählte Begriff dann alle die Sachverhalte, die bisher unter den beiden Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verstanden wurden, so daß es sich hier weniger um eine begriffliche, sondern um eine terminologische Unterscheidung handelt: Wird der Gesamtkomplex der Bilanzfehler unterschiedlich bezeichnet, so sind die gemeinten Sachverhalte begrifflich die gleichen. Es wird jedoch aufschlußreich sein, zu erfahren, wie die einzelnen Verfasser ihre Ansicht begründen.

Hauptsächlich ältere Autoren bevorzugen den Ausdruck "Verschleierung". Vermutlich hängt dies damit zusammen, daß teilweise im juristischen Schrifttum von einer weiteren und

.) 1961, S.229; Derselbe, Revisionspraxis, 4.A., Nürnberg/Darmstadt/Düsseldorf/Berlin 1953, S.155 ff.; Derselbe, Die Formen der Bilanzverschleierung, in: Stbg 1962, S.110 ff. Auch Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.26 ff. fußt mit seiner Systematik der Formen von Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung auf Rehm.

engeren Auslegung des Begriffs "Verschleierung" gesprochen wurde¹⁾. In Anlehnung daran würde hier also die "weitere Auslegung" angewandt werden.

Fischer²⁾ beispielsweise gebraucht den Ausdruck "Fälschung" überhaupt nicht, sondern nur den Terminus "Bilanzverschleierung". Sowohl das Ziffernwerk der Bilanz als auch der zu erstattende Bericht müssen nach Fischer frei von Unwahrheiten im Sinne einer zu günstigen Darstellung sein. Er sieht diese Unwahrheiten im bewußten Unterdrücken wahrer Tatsachen, die für die Beurteilung der Verhältnisse von Bedeutung seien.

Auch Minialow³⁾ verwendet offensichtlich nur den Ausdruck "Verschleierung", ohne näher auf die terminologische Frage einzugehen.

Ein wichtiger Vertreter dieser Gruppe ist Isaac, dessen Ansicht bereits dadurch zutage tritt, daß er feststellt, eine Bilanzverschleierung schlimmster Art liege dann vor, wenn Vermögensteile fortgelassen oder fingierte Schulden bilanziert würden, um so den Gewinn zu vermindern⁴⁾. An anderer Stelle kommt seine Auffassung klar zum Ausdruck: "Unter Bilanzverschleierung können wir jede Maßnahme verstehen, die geeignet ist, die wahre Vermögenslage sowie die wirkliche Entwicklung des ausgewiesenen Erfolges nicht erkennbar wer-

1) Vgl. beispielsweise bei Rehm (Abschnitt 441.2) und Rabben (Abschnitt 440.1).

2) Vgl. Fischer, Rudolf, Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, Leipzig 1913, S.107 f.

3) Vgl. Minialow, Eduard, Bilanzgeheimnisse, Leipzig/Wien 1928, S.50 ff.

4) Vgl. Isaac, Alfred, Bilanzen, Berlin/Wien 1930, S.95, und: Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden 1953, S.70.

den zu lassen. Von einem Bilanzdelikt kann man allerdings erst sprechen, wenn in unlauterer Absicht Maßnahmen oben erwähnter Art stattgefunden haben"¹⁾. Demnach ist auch die "Legung stiller Reserven" bei Isaac Verschleierung. Sie sei aber nicht unlauter und damit kein Bilanzdelikt, wenn sie sich auf die Stabilisierung der Dividenden richte. Somit stelle zwar jedes Bilanzdelikt eine Verschleierung dar, aber es könne nicht unbedingt jede Verschleierung als ein Bilanzdelikt angesprochen werden.

Isaac kennzeichnet die Bilanzverschleierungen:

- "1. als bilanzrechtliche,
2. als steuerrechtliche,
3. als wirtschaftlich-formale,
4. als wirtschaftlich-materielle.

Verschleierung im Sinne des Bilanzrechtes ist jede Handlung, die im Widerspruch mit den bilanziellen Vorschriften steht, ebenso liegt eine Verschleierung im steuerrechtlichen Sinne vor, wenn gegen die Steuergesetze verstoßen wird"¹⁾.

Isaacs Stellungnahme, insbesondere die Einteilung in rechtliche und wirtschaftliche Verschleierungen, wird durch das damalige Fehlen eindeutiger Bilanzierungsregeln verständlich. Das Auseinanderklaffen der betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Anforderungen an eine richtige Bilanzierung berechtigten zu einer solchen Aufteilung. Durch die heute bestehenden gesetzlichen Gliederungsbestimmungen sind zumindest die wirtschaftlich-formalen Verschleierungen in den bilanzrechtlichen aufgegangen. Dagegen ist die Kategorie der wirtschaftlich-materiellen Verschleierungen immer noch denkbar, da innerhalb der gesetzlich festgelegten Bewertungsvorschriften Verstöße gegen einzelne bilanztheoretische Forderungen möglich sind.

1) Isaac, Alfred, Bilanzen, S.171.

Dabei ist der Kreis dieser Verstöße in den letzten Jahrzehnten durch den betriebswirtschaftlichen Einfluß auf die Gesetzgebung immer kleiner geworden. Bilanzfehler im juristischen Sinne sind demgegenüber nur Verstöße gegen die bilanzrechtlichen Bestimmungen einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Zu den "wirtschaftlich-formalen Bilanzverschleierungen" rechnet Isaac¹⁾ die Übernahme von Zahlen aus einem nicht stimmenden Buchhaltungsabschluß in die Bilanz, die Zusammenziehung, Saldierung und Zergliederung von Bilanzpositionen. Die Beurteilung der Zusammenziehungen habe davon auszugehen, ob gleichartige oder verschiedenartige Positionen betroffen seien. Zwar sei in jedem Fall die Übersicht gestört, viel schwerer aber wiege die Zusammenziehung verschiedenartiger Posten. Auch qualitative Unterschiede (z.B. Bonität der Forderungen) müßten dabei berücksichtigt werden. Eine zu weitgehende Zergliederung von Positionen könne ebenfalls die Übersichtlichkeit gefährden und dazu führen, daß der Blick vom Wesentlichen abgelenkt wird. "Wirtschaftlich-materielle Bilanzverschleierungen" sind nach Isaac²⁾ durch falsche Bewertung (Über- und Unterbewertung), falsche Kontenbezeichnung und Vornahme von Scheingeschäften möglich. Schließlich sei die Erfolgsziffer oft dazu geeignet, das Bilanzbild undurchsichtig zu machen, da die Erfolgskomponenten: Umsatz, einseitige Substanzänderungen oder Wertänderungen nie ohne weiteres ersichtlich seien. Wenn man heute hier die stark entwickelte aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt, ist die letzte Behauptung Isaacs in dieser Form nicht mehr haltbar.

1) Vgl. Isaac, Alfred, Bilanzen, S.171 f.

2) Vgl. ebenda, S.172.

In einer späteren Veröffentlichung macht Isaac¹⁾ einen Unterschied zwischen den bisher besprochenen Verschleierungen, zu denen er noch ausdrücklich die Schiebungen in Konzernen und das Verbergen von Eventualverpflichtungen (Bürgschaft, Pfändung) zählt, und ausgesprochenen Falschbuchungen, die er als Fälschungen bezeichnet. Die Ausführungen sind aber nicht so klar, daß man sich mit ihnen fruchtbar auseinandersetzen könnte.

Schär-Prion²⁾ interpretieren den Begriff "Bilanzverschleierung" wie folgt: "Da es Zweck und Aufgabe der Bilanz ist, eine klare und wahrheitsgemäße Darstellung der Vermögenslage einer Unternehmung zu sein, so daß sie dem Interessenten zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage dient, so muß alles, was darauf gerichtet ist, diese Beurteilung zu erschweren, wenn nicht unmöglich zu machen, als eine Verschleierung angesehen werden. Unter Bilanzverschleierung ist daher jede Form der Bilanzaufstellung zu verstehen, die die wirtschaftlich wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, so daß ein ungenaues oder unrichtiges Bild der ökonomischen Lage des betreffenden Unternehmens geschaffen wird". Ausdrücklich wird betont, dieser Begriff der Bilanzverschleierung decke sich nicht ganz mit dem der Rechtsprechung³⁾. Insbesondere bestehe vielfach ein Unterschied zwischen wirtschaftlicher und rechtlicher Bilanzwahrheit, so daß eine Bilanz unter Umständen auch dann verschleiert sein könne,

1) Vgl. Isaac, Alfred, Revision und Wirtschaftsprüfung, 2.A., Wiesbaden 1954, S.81.

2) Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, 6.A., Berlin 1932, S.190.

3) Die Verfasser beziehen sich auf die Entsch. vom 27.2. 1905, RGSt Bd.37, S.434.

wenn sie nach rechtlichen Begriffen durchaus der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit entspreche. Die Verfasser legen ihren Ausführungen den wirtschaftlichen, weiteren Begriff der Bilanzverschleierung, nicht den rechtlichen, engeren zugrunde.

"Unmöglich erscheint es, den Begriff der Bilanzverschleierung vollkommen abzugrenzen gegen den der Bilanzfälschung, wie es der Wortlaut des Gesetzes...versucht...; denn ebenso wie die unwahre Darstellung meistens eine Verschleierung enthält, so kann auch die wissentliche Verschleierung eine unwahre Darstellung enthalten. Es wird daher die Grenze nicht überall scharf zu ziehen sein"¹⁾. Deshalb verfolgen Schär-Prion die Absicht, die Methoden klarzulegen, "nach denen grundsätzlich Verschleierungen vorgenommen werden". Dabei wollen sie "diejenige Darstellung, die auf einer Angabe unwahrer Tatsachen im juristischen Sinne beruht", hier ausschließen. Es bleibt jedoch unklar, was sie hierunter verstehen, denn in ihrer sehr ausführlichen, systematischen Aufzählung der Verschleierungen sind auch alle Bilanzfehler enthalten, die gewöhnlich als Bilanzfälschungen bezeichnet werden. Schär-Prion²⁾ zählen zu den Möglichkeiten, die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens mehr oder weniger unersichtlich zu machen:

1. "Verschleierungen durch die formale Gestaltung der Bilanz", nämlich ungenaue Bezeichnungen und unklare Gliederung der Bilanzposten, Zusammenfassungen verschiedenartiger Vermögenswerte unter einheitlichen Namen, Zusammenfassungen von Vermögenswerten verschiedener wirtschaftlicher Quali-

1) Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, S.190 f.

2) Vgl. ebenda, S.191 ff.

tät in einem Posten, Ausweis verschiedenartiger Aktiva in einer Summe bei Angabe der Bestandteile (z.B. Bank/Kasse/Wertpapiere), Zerlegungen von Posten und Aufrechnungen von Aktiv- mit Passivposten.

2. "Verschleierungen durch sachliche Veränderungen der Bilanzposten". Hierhin gehören die Wertverschiebungen innerhalb der Bilanzposten mittels Schiebungen und Scheingeschäften vor Aufstellung der Bilanz, die Unersichtlichmachung des Jahreserfolgs, Unter- und Überbewertungen von Aktiva und Passiva, die Nichtaufnahme von Eventualverpflichtungen und das völlige Weglassen von Aktiven.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß der Begriff der Bilanzverschleierung bei Schär-Prion offensichtlich alle Manipulationen enthält, die nach verbreiteter Auffassung als Verschleierungen und Fälschungen (einschließlich der erwähnten "juristischen unwahren Darstellungen") bezeichnet werden. Ein begrifflicher Unterschied ist jedenfalls nicht festzustellen.

Im Gegensatz zu den Autoren, die alle Bilanzfehler als Verschleierungen bezeichnen, wird im nun folgenden Schrifttum hierfür der Ausdruck "Fälschung" verwendet.

Koch¹⁾ befaßt sich in seinen Ausführungen nur mit Verstößen gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit, die darin bestünden, daß das in der Bilanz ausgewiesene Kapital oder der Gewinn gegenüber der Wirklichkeit unwahr dargestellt werde. Die Verstöße gegen Bilanzklarheit und Bilanzstetigkeit klammert er

1) Vgl. Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche, 3./4.A., Stuttgart/Wien 1930, S.13; Derselbe, Buch- und Bilanzvergehen vom Standpunkt des Steuerbeamten und ihre Bekämpfung, 2.A., Düsseldorf 1925, S.7.

aus. Insofern als er demnach nur einen Teil der Bilanzfehler behandelt, scheint er in diesem Zusammenhang kein typisches Beispiel abzugeben. Seine Ausführungen lassen jedoch nicht erkennen, daß er die gegen Klarheit und Stetigkeit gerichteten Verstöße vielleicht "Verschleierungen" nennt. Außerdem kommt Koch zu eigenartigen Schlußfolgerungen, die es rechtfertigen, ihn an dieser Stelle zu besprechen und nicht zusammen mit den Autoren, die Fälschung und Verschleierung als Verstöße gegen einzelne GoB interpretieren.

Koch¹⁾ setzt sich zum Ziel, die "in Tausenden von Varianten" möglichen Buch- und Bilanzfehler auf einige wenige Grundformen zurückzuführen, um auf diese Weise "System in die Systemlosigkeit, Ordnung in das Chaos zu bringen". Er benutzt "für die Begriffsbestimmung und Gliederung der Buch- und Bilanzvergehen...lediglich sachliche Gesichtspunkte", und zwar in Anlehnung an die "Tätigkeit des Buchhalters"²⁾. Er kommt dabei zu folgenden "Gruppen von Bilanzvergehen", die er alle als Fälschungen bezeichnet³⁾:

- a) grundsätzlich (systematisch) falsche Gewinnermittlung (bewußte Gewinnmanipulation);
- b) eigentliche Buch- und Bilanzfälschungen, Fälschungen innerhalb der Bücher und der Bilanz:
 - 1. Buchungsfälschungen,
 - 2. Belegfälschungen,
 - 3. Rechenfälschungen,
 - 4. Inventarfälschungen;
- c) uneigentliche Buch- und Bilanzfälschungen, Fälschungen außerhalb der Bücher und der Bilanz.

1) Vgl. Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe, S.18.

2) Vgl. ebenda, S.23.

3) Vgl. ebenda, S.25.

Es würde zu weit führen, dem nähere Erläuterungen anzufügen¹⁾. Die folgende zusätzliche Überlegung Kochs²⁾ soll zu einer weiteren Systematisierung beitragen. Er meint: "Alle Buch- und Bilanzfälschungen würden sich etwa nach dem Gesichtspunkt unterscheiden lassen, ob sie das System der Buchführung aufheben, die Buchführung zu einer nicht mehr in sich stimmenden machen, oder ob dies nicht der Fall ist. Die ersteren Buchfälschungen würden etwa als 'planlose', die anderen dagegen als 'planvolle' Fälschungen bezeichnet werden können". Beispielsweise sei es planvoll zu nennen, eine Eingangsrechnung zweimal zu verbuchen oder den Warenbestand zu niedrig aufzunehmen. In diesen Fällen entstehe im Buchführungssystem rechnerisch kein Fehler. Dagegen sei es eine planlose Fälschung, falsch addierte Lohnkosten zu verbuchen, was vielfach eine weitere Fälschung nach sich ziehe, um die Unstimmigkeit zu beheben³⁾.

Nach Koch⁴⁾ können daher unterschieden werden:

- "1. Fälschungen, die ohne weiteres als 'planvolle' angesehen werden können;
2. Fälschungen, die erst durch eine weitere Korrekturfälschung zu 'planvollen' Fälschungen werden;
3. Fälschungen, die durch den Wegfall der Korrekturfälschungen als 'planlos' angesprochen werden können".

1) Koch bringt dazu etwa 600 Beispiele; vgl. Bilanz-Kniffe, S.29-203.

2) Ebenda, S.207, und: Buch- und Bilanzvergehen, S.13. Die grammatikalisch falsche Fassung des Satzes entspricht dem Original.

3) Vgl. Koch, Matthias, Bilanz-Kniffe, S.207. Von einer richtigstellenden Korrektur der ursprünglichen Fälschung wird natürlich hier abgesehen.

4) Derselbe, Buch- und Bilanzvergehen, S.16; vgl. auch derselbe, Bilanz-Kniffe, S.211 f.

Diese Überlegungen tragen zwar nichts zur Abgrenzung von Fälschung und Verschleierung bei, machen aber deutlich, wie sehr man sich zeitweise bemühte, den Komplex der Bilanzfehler überschaubar zu machen.

Jacob¹⁾ bezeichnet "Bilanzdelikte" im allgemeinen als "falsche Angaben in Bilanzen", "falsche Bilanzierung" und "Bilanzfälschung". Der Ausdruck "Verschleierung" taucht bei ihm nicht auf²⁾. Im besonderen beschäftigt sich der Ver-

1) Vgl. Jacob, S., Bilanzdelikte, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin/Wien 1933, Bd.1, S.776 ff.

2) Bei diesem Verfasser muß berücksichtigt werden, daß seine Aussage auf den österreichischen Rechtsverhältnissen basiert.

a) Das österreichische Aktienrecht war zunächst im allgemeinen HGB von 1862 (Gesetz zur Einführung eines Handelsgesetzbuches vom 17.12.1862, öRGBl. Nr.1 für 1863) enthalten. Da das HGB eine deutsch-österreichische Gemeinschaftsarbeit und somit in beiden Ländern identisch war, bestand für die AG auch in Österreich staatlicher Genehmigungszwang ohne Strafvorschriften. Bis zur Einführung des Aktiengesetzes blieben daraufhin die aktienrechtlichen Vorschriften unverändert. Das deutsche AktG 1937, das bekanntlich das Aktienrecht aus dem HGB entfernte, wurde endgültig am 1.1.1939 in Österreich eingeführt (Zweite Verordnung zur Einführung handelsrechtlicher Vorschriften im Lande Österreich vom 2.8.1938, RGBl.I, S.988), nachdem es zunächst für neugegründete und nach Österreich verlegte Aktiengesellschaften Geltung erlangte. Damit kamen der Verschleierungsbegriff und die unwahre Darstellung ins österreichische Recht und wurden auch im § 255 des Aktiengesetzes 1965 (Bundesgesetz vom 31.3.1965 über Aktiengesellschaften, öBGBI. Nr.98) beibehalten. Es ist bei weitem nicht so ausführlich wie das deutsche AktG 1965. Was die Strafvorschrift betrifft, lehnt es sich an das Gesetz von 1937 an und stellt unwahre Darstellung und Verschleierung in bekannter Weise unter Strafe.

b) Im § 89 des österreichischen Genossenschaftsgesetzes (Gesetz über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 9.4.1873, öRGBl. Nr.70) wird u.a. bestraft, wer in Rech-

fasser jedoch mit strafrechtlichen und kriminalistischen Aspekten, die hier nicht interessieren.

Die bedeutendste und besonders in jüngster Zeit vertretene betriebswirtschaftliche Auffassung stammt von Kalveram¹⁾, der nicht nur den Terminus "Fälschung" auf alle Bilanzfehler anwendet, sondern begrifflich eine Unterscheidung in Darstellungs- und Ergebnisfälschungen vornimmt. Eine Reihe von Autoren stützt sich auf sein Gedankengut. Hier sind zu

.) nungsabschlüssen, Bilanzen und Geschäftsberichten wissenschaftlich falsche Angaben macht oder bestätigt.

c) Auch im § 123 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (vom 6.3.1906, öRGBl. Nr.58) ist nur davon die Rede, daß derjenige bestraft wird, der "vorsätzlich...in den...Rechnungsabschlüssen, Bilanzen, Geschäftsberichten...den Vermögensstand der Gesellschaft falsch darstellt oder eine Tatsache verschweigt, deren Verschweigung über den Vermögensstand der Gesellschaft zu täuschen geeignet ist". Abschließend bleibt also festzustellen, daß ohne die Anlehnung an das deutsche Aktienrecht seit 1939 der Verschleierungsbegriff im österreichischen Handelsrecht überhaupt nicht vorhanden wäre und vorher nicht vorhanden war. Insofern brauchte Jacob auf eine Abgrenzungsproblematik auch nicht einzugehen. Vgl. hierzu: Altmann-Jacob-Weiser, Das österreichische Handelsrecht, Wien 1925; Demelius, HGB für Österreich, Wien 1949; Kastner, Walter, Das österreichische Gesetz über Aktiengesellschaften, Frankfurt/Berlin 1965.

- 1) Vgl. Kalveram, Wilhelm, Verstöße gegen die Grundzüge ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin/Wien 1933, Bd.1, S.430 ff.; Versuche einer Systematik der Bilanzdelikte, in: Ertel, H.A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Bd.1, Berlin/Wien 1938, S.87 ff.

nennen: Niederauer¹⁾, Mayer²⁾, Adler-Düring-Schmaltz³⁾ und Leffson⁴⁾. Teilweise wird zwar auf die bisherigen unbefriedigenden Lösungsversuche einer Abgrenzung zwischen Fälschung und Verschleierung hingewiesen, ohne daß entsprechende eigene Vorschläge gemacht werden.

Bemerkenswert ist jetzt, daß nicht mehr von Verstößen gegen einzelne Grundsätze die Rede ist, sondern einfach die GoB herangezogen werden. Wie schon Staub⁵⁾ betonte, müssen auch nach Adler-Düring-Schmaltz⁶⁾ die aktienrechtlichen Bilanzierungsbestimmungen als integrierender Bestandteil der Strafvorschrift angesehen werden. Soweit das Gesetz keine positiven Normen geschaffen habe, hätten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu gelten. Nur wenn diese Maßstäbe zweifelsfrei verletzt seien, könne der objektive Tatbestand der Bilanzverschleierung oder Fälschung in Betracht kommen. Demgegenüber behauptet Mayer⁷⁾, "Bilanzdelikte" seien nur Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Leffson⁸⁾ ist konsequenter: "Bilanzdelikte sind immer Ver-

1) Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, Berlin 1937.

2) Vgl. Mayer, Leopold, Bilanzdelikte, in: HdB, 3.A., Bd.1, Stuttgart 1956, Sp.1116 ff.

3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung.

4) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze.

5) Vgl. Staub-Pinner, HGB, 14.A., S.875 f., Anm.2.

6) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.192, Tz.143.

7) Vgl. Mayer, Leopold, Bilanzdelikte, Sp.1116.

8) Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.102. Allerdings muß beachtet werden, daß nicht alle Verstöße gegen die GoB auch Delikte im strafrechtlichen Sinne sind. Der betriebswirtschaftliche Begriff des Bilanzfehlers geht weiter. In ihm sind alle - nicht nur die strafbaren - Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung enthalten.

stöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung". Auch Kalveram¹⁾ und Niederauer²⁾ lassen eine solche Einstellung vermuten, obwohl letzterer zwischen "Bilanzfehler" (Verstoß gegen betriebswirtschaftliche Grundsätze) und "Bilanzdelikt" (Verstoß gegen rechtliche Bestimmungen) unterscheidet. Es ist heute keine Frage mehr, daß - im Gegensatz zu früheren Meinungen - in Übereinstimmung mit § 149 AktG 1965 die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowohl die Grundsätze der Dokumentation wie der kaufmännischen Rechen-schaft enthalten. Anders ausgedrückt, die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind die auf den Jahresabschluß bezogenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Ein substantieller Unterschied besteht also nicht³⁾.

-
- 1) Vgl. Kalveram, Wilhelm, Verstöße, S.430 f.; Versuche, S.88.
 - 2) Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit, S.47, 49 f. und 224 ff.
 - 3) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.2; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.147, Tz.25; Königshöfer, Jonas, Das Problem, S.8; Anderson, Viktor, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, Heidelberg 1965, S.9; Trumpler, Hans, Die Bilanz, S.86; Döllner, Georg, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: WPg. 1959, S.653; Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, 13.A., Köln/Opladen 1962, S.35; Derselbe, Gilt die Vorschrift ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bilanz? in: ZfhF 1912/13, S.244 ff. Münstermann unterscheidet Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Formalaufbau von Buchführung und Abschluß und Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für die systematische und inhaltliche Gestaltung des Jahresabschlusses allein. Sachlich ändert sich aber dadurch nichts. Vgl. Münstermann, Hans, Buchhaltung und Bilanz, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Hrsg. Karl Hax und Theodor Wessels, 2.A., Köln/Opladen 1966, S.565.

In seinen zwei Beiträgen lehnt Kalveram die zahlreichen Gliederungsversuche der Bilanzfehler allesamt deswegen ab, weil sie keine klaren, brauchbaren Kriterien enthielten und "sehr viele Fälle...nicht eindeutig untergebracht werden" könnten. "So hat man Inventur- und Bilanzdelikte unterscheiden, ohne zu bedenken, daß erstere ja auch die Bilanz beeinflussen und daher nur eine Unterart der letzteren bilden. Auch die Aufgliederung der Delikte in Bilanzverstöße und solche, die sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung beziehen, war verfehlt, da infolge des Systems der Doppik zahlreiche Manipulationen in der Bilanz auch die Gewinn- und Verlustrechnung verändern"¹⁾. "Es ist ferner möglich, Fälle zu nennen, die sowohl das Prinzip der Bilanzwahrheit als auch das der Bilanzklarheit verletzen, weil sich diese beiden Prinzipien nicht scharf voneinander abgrenzen lassen. Auch die Begriffe Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung lassen sich als Ordnungsmerkmale nicht verwenden, da ihr Inhalt nicht einwandfrei voneinander zu trennen ist. Gibt es doch zahlreiche Verschleierungen, die zugleich eine Bilanzfälschung darstellen"²⁾. Kalverams Ziel ist deshalb nicht die Interpretation von Verschleierung und Fälschung, denn die von ihm geprägten Begriffe Darstellungsfälschungen und Ergebnisfälschungen decken sich nicht vollständig mit ihnen. Seine Begriffsbildung stellt mehr auf den materiellen Charakter der Bilanzfehler ab. Er behält zwar eine Zweiteilung bei, verzichtet aber völlig auf den Ausdruck Verschleierung³⁾. Die Darstellungsfälschungen "geben die Bewegung inner-

1) Kalveram, Wilhelm, Verstöße, S.432.

2) Derselbe, Versuche, S.87.

3) Vgl. derselbe, Verstöße, S.432, und: Versuche, S.88.

halb des Betriebes zwar zahlenmäßig richtig wieder, doch suchen sie durch unrichtige Benennungen und Gruppierungen, durch unzulässige Einordnungen und Zusammenfassungen von wertmäßig richtigen Bilanzziffern die Struktur des Betriebes zu verwischen, insbesondere den Bilanzleser über die Vermögensumsätze, die Kapitalstruktur und die Erfolgskomponenten im unklaren zu lassen. Die Ergebnisfälschungen dagegen wirken vergrößernd oder verkleinernd auf Eigenkapital und Erfolg ein. Die Ergebnisse werden bewußt gefälscht, um das Bild des Unternehmens zu verzerren. Bei beiden Arten von Bilanzdelikten werden meist die in der Unternehmung schlummernden Risiken zum großen Teil verheimlicht und die Summen der Bilanz sowie der Erfolgsrechnung verändert¹⁾.

Häufig sei zwar auch mit der Ergebnisfälschung eine Darstellungsfälschung verbunden, der Hauptzweck liege aber in jedem Falle in der Beeinflussung des Ergebnisses. Die Darstellungsfälschung sei dann nur Folge der Ergebnisfälschung. Eine bloße Darstellungsfälschung wirke dagegen niemals direkt auf das Ergebnis ein.

Im einzelnen gibt Kalveram die Inhalte seiner Begriffe folgendermaßen an²⁾:

1. Darstellungsfälschungen

- a) unberechtigte Gruppenbildung,
- b) Falschbenennungen,
- c) Unterlassung notwendiger und Durchführung unberechtigter Saldierungen (Kompensationen).

2. Ergebnisfälschungen

- a) falsche Bewertung,

1) Kalveram, Wilhelm, Verstöße, S.432 f.

2) Vgl. ebenda, S.433 ff., und: Versuche, S.89 ff.

- b) Ergebnisschmälerungen durch Unterschlagung von Aktivposten oder Einstellung von Passivposten,
- c) Aufblähung des Geschäftsergebnisses durch Einstellung fiktiver Aktiva und Unterschlagung von Passiva¹⁾.

Die Systematik der Bilanzfehler, die Kalveram entwickelt hat, muß als gelungen betrachtet werden. Sie erlaubt - im Gegensatz zur Unterscheidung von Verschleierung und Fälschung - eine klare Abgrenzung. Darstellungs- und Ergebnissfälschungen wären daher den aus dem Gesetz abgeleiteten Bezeichnungen vorzuziehen.

Nach einigen kritischen Bemerkungen²⁾ zu den verschiedenen Einteilungsprinzipien anderer Autoren, die vielfach nur äußere Merkmale berücksichtigten und "eine wirkliche unzweideutige Scheidung nicht ohne weiteres" ermöglichten, knüpft Niederauer³⁾ an die Ausführungen Kalverams an: "Restlose Befriedigung vermögen aber auch diese Einteilungskriterien nicht zu geben, da auch sie sich überschneiden. Setzt man einen Bilanzposten mit einem falschen Wert an, so stellt man nach dem Wortsinn auch den Wert falsch dar, begeht also einen Darstellungsfehler. Damit wird eigentlich die Darstellungsfälschung zum Oberbegriff, die beiden Untergruppen, die in ihrem Inhalt durchaus anzuerkennen sind, sollten jedoch mit Gliederungs- und Aufbau-, bzw. Bewer-

1) Hierhin gehört auch die Nichtbeachtung der Rechnungsperiode: zeitliche Abgrenzungen im Sinne transitorischer Posten. Nach § 152 Abs.9 AktG 1965 sind dagegen antizipative Posten in Zukunft nicht mehr erlaubt.

2) Im einzelnen befaßt sich Niederauer mit Rehm, Stern, Thieß, Koch und Jenny-Niedermeyer.
Vgl. Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit, S.221 f.

3) Vgl. ebenda, S.223.

tungs- und Ergebnisfälschungen bezeichnet werden. Falsche Benennungen, falsche Gruppenbildungen, Einordnungen, Zusammenfassungen, Auslassungen und Kompensationen sind jeweils Verstöße gegen die Gliederung und den Aufbau der Bilanz. Bewertungs- und Ergebnisfälschungen dagegen entstehen durch Einsetzung falscher Werte...Hierher gehören dann auch alle Unterschlagungen von Werten und die Schaffung fiktiver, soweit dieses Handeln auf das Ergebnis von Bedeutung ist".

Auch hier ist von keiner Verschleierung die Rede, sondern nur von Fälschungen. Doch der terminologische Unterschied zu Kalveram erscheint nicht gravierend, denn Niederauer meint, es blieben doch noch "einige wenige Grenzfälle" übrig, die sowohl in die eine als auch andere Gruppe eingerechnet werden könnten. "Es handelt sich dabei um alle jene Fälle, wo ein falsches Einsetzen direkt auf das Ergebnis der Bilanz, das Kapital und den Gewinn, einwirkt"¹⁾. Beispielsweise bedeute die Bilanzierung eines Darlehens als Eigenkapital einen Verstoß sowohl gegen die Gliederung und den Aufbau als auch gegen das Ergebnis der Bilanz. Damit seien Aufbau und Ergebnis gefälscht und gestört. Nach Niederauer wird es bei einem "so weitschichtigen Material und seiner Gliederung" nie ohne Ausnahmefälle abgehen. Er kommt zu folgendem Gliederungsschema:

"Darstellungsfälschungen:

Gliederungs- und Aufbauhälschungen;

Verschleierungen, hierunter alle Schiebungen aus einer Position in die andere;

Kompensationen, beide ohne Änderungen des Ergebnisses; alle Falschbenennungen usw.

1) Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit, S.223.

Bilanzfälschungen:

Bewertungs- und Ergebnisfälschungen, hierher die falschen Bewertungen, Unterschlagungen von Werten und die Schaffung fiktiver unter Änderung des Ergebnisses"1).

Abgesehen von der hier etwas holperigen Ausdrucksweise, überrascht der Autor mit einem inkonsequenten Wechsel in seiner Terminologie. Entgegen seinen vorherigen Ausführungen wird im Schema kein Oberbegriff gebraucht, der Ausdruck "Bilanzfälschung" taucht plötzlich auf und der Begriff "Darstellungsfälschung" wird mit einem weiteren interpretationsbedürftigen Begriff, nämlich "Verschleierung", erläutert. Abschließend ist zu sagen, daß man sich vergeblich fragt, wo nun eigentlich der Vorteil gegenüber Kalverams Ansicht zu finden ist. Im Ergebnis ist jedenfalls kein Unterschied feststellbar. Die Kritik Niederauers an Kalveram ist insofern unberechtigt als er mit seinen "Darstellungs- und Bilanzfälschungen" fast die gleiche Formulierung wie Kalveram gebraucht. Dem Inhalt nach sind seine Begriffe mit denen von Kalveram identisch. Die möglicherweise auftretenden Überschneidungen werden auch von Kalveram erkannt und von ihm zu den Ergebnisfälschungen gerechnet. Im übrigen sind diese Fälle nicht sonderlich problematisch, da letztlich jeder relevante Sachverhalt als Fälschung bezeichnet wird.

Ein Gedanke Niederauers verdient aber festgehalten zu werden. Wenn man unter "Darstellen" jede Wiedergabe von Sachverhalten versteht, ist es völlig berechtigt, für Fehler im Jahresabschluß den Oberbegriff "Darstellungsfälschungen" (oder besser "Falschdarstellungen") zu wählen. Während hier also der Jahresabschluß generell als Instrument angesehen

1) Niederauer, Friedrich, Bilanzwahrheit, S.224.

wird, dem Bilanzleser die Verhältnisse des Unternehmens zu vermitteln, hat Kalveram unter "Darstellung" im engeren Sinne offenbar nur die rein formale Seite der Bilanz verstanden, ohne zu berücksichtigen, daß auch das (materielle) Ergebnis "dargestellt" wird.

Sowohl Adler-Düring-Schmaltz¹⁾ als auch Mayer²⁾ weisen zwar in ihren Beiträgen auf die im betriebswirtschaftlichen und rechtswissenschaftlichen Sprachgebrauch übliche Unterscheidung der Bilanzfehler in Verschleierungen und Fälschungen hin, sie selbst ziehen aber die von Kalveram geprägten Termini vor. Auch die Inhalte ihrer Begriffe stimmen mit denen Kalverams überein. Dabei lassen sie offen, wie sich die Begriffe "Darstellungs- und Ergebnisfälschungen" zu den Begriffen "Verschleierungen und Fälschungen" verhalten.

Bilanzverbesserungen mit Hilfe von Scheingeschäften ("window-dressing") gehören nach Mayer³⁾ zu den Falschbenennungen. Das ist zweifellos richtig, denn die Bilanzposten, die Scheingeschäfte enthalten, entsprechen nicht der Wirklichkeit. Andererseits müßten solche Scheingeschäfte, die das Ergebnis verändern, zu den Ergebnisfälschungen gerechnet werden⁴⁾.

Mayer⁵⁾ weist außerdem auf die "falsche Berichterstattung"

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.195, Tz.150.

2) Vgl. Mayer, Leopold, Bilanzdelikte, Sp.1119 ff.

3) Vgl. ebenda, Sp.1120. So auch Kalveram, der aber einschränkt: "Soweit dabei eine Veränderung des Geschäftsergebnisses nicht in Frage kommt". Kalveram, Wilhelm, Versuche, S.92.

4) Vgl. hierzu die Ausführungen über Leffson im nächsten Abschnitt.

5) Vgl. Mayer, Leopold, Bilanzdelikte, Sp.1121.

als dritte Gruppe von Bilanzfehlern hin, die durch falsche Angaben und Verschweigen erheblicher Umstände im Geschäftsbericht gekennzeichnet sei.

- 442.1 Autoren, die auf eine Aufspaltung der Bilanzfehler entsprechend den Begriffen "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verzichten und auch keinen dieser Termini verwenden

Es gibt nur wenige Autoren, die die Bilanzfehler weder terminologisch noch begrifflich irgendwie mit Fälschungen und/oder Verschleierungen in Verbindung bringen. Von Leffson abgesehen sind es in diesem Zusammenhang unbedeutende Meinungen, die nur der angestrebten vollständigen Literaturübersicht wegen kurz skizziert werden.

Schreier, der an anderer Stelle¹⁾ bereits besprochen wurde, teilt in einer weiteren Veröffentlichung mögliche Verstöße innerhalb der Rechnungslegung in Buchführungsdelikte, Inventurdelikte und Bilanzdelikte ein. Er stellt dazu fest, daß es so gut wie unmöglich sei, immer eine scharfe Grenze zwischen den einzelnen Arten der Delikte zu ziehen. Unter Umständen könne nämlich "ein Buchführungsdelikt gleichzeitig ein Bilanzdelikt und umgekehrt ein Bilanzdelikt ein Buchführungsdelikt usw. sein"²⁾. Andererseits sei diese Art der Ab-

1) Vgl. Abschnitt 440.0.

2) Schreier, Johannes, Kontrolle und Revision, Hamburg 1925, S.56. Auch andere Verfasser verweisen auf diese Einteilung, jedoch nur am Rande, und zwar im Hinblick auf die Entstehung von Bilanzfehlern.

grenzung "ebenso ungeheuerlich schwer...wie die strenge und scharfe Auseinanderhaltung der Grenzen zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung"¹⁾. Die Einteilung ist bei alleiniger Betrachtung des Jahresabschlusses nicht sinnvoll, weil die nichtkorrigierten Buchführungs- und Inventurdelikte letzten Endes zu Bilanzdelikten führen.

Königshöfer²⁾ geht von der Bilanzwahrheit aus und betrachtet die Verstöße dagegen "von vier Stufen aus":

1. Fehler, die sich aus der Buchführung ergeben;
2. Bilanzdelikte;
3. die "intellektuellen Fehler" der Niedrigerbewertung, die keine Bilanzdelikte seien, sondern häufig "Bilanzverschleierung" genannt würden;
4. Fehler, die sich aus der "Unübersehbarkeit der wirtschaftlichen Ordnung" ergeben könnten.

Es würde zu weit führen, sich hiermit länger zu befassen.

Hubernagel³⁾ unterscheidet die Bilanzdelikte nach strafrechtlichen Gesichtspunkten:

1. Bilanz-Gefährdungsdelikte,
2. Bilanz-Absichtsdelikte,
3. Bilanz-Erfolgsdelikte
4. Bilanz-Steuerdelikte,
5. Geschäftsdelikte.

Fälschung und Verschleierung müßten dabei in den Gefährdungs-

1) Schreier, Johannes, Kontrolle, S.56.

2) Vgl. Königshöfer, Jonas, Das Problem der Bilanzwahrheit und die deutsche Bilanzliteratur, Diss. Frankfurt/Main 1929, Leipzig 1931, S.11 ff.

3) Vgl. Hubernagel, Gerhard, Strafrecht und Betrieb, in: HdB, 2.A., Bd.2, Stuttgart 1939, Sp.1811 ff.

delikten enthalten sein. Eine nähere Erläuterung dieser Einteilungsprinzipien ist hier jedoch nicht am Platze.

Leffson¹⁾ ist einer der Autoren, die sich in jüngster Zeit mit den Bilanzfehlern befaßt haben. Obwohl seine Begriffsbildung sich unverkennbar an die von Kalveram anlehnt, gehört der Verfasser hierher, da er nicht den Terminus "Fälschungen", sondern "Frisuren" verwendet.

Wie im vorigen Abschnitt angedeutet, sieht Leffson in den Bilanzfehlern Verstöße gegen die GoB, die allerdings nach seiner Meinung nicht mehr durch den kaufmännischen Brauch und die Verkehrssitte bestimmt sind. Die bisherige Lehre sei ein Überbleibsel des vorigen Jahrhunderts und durch die Entwicklung überholt. Man kann dem Verfasser beipflichten, wenn er feststellt, entscheiden darüber, was im einzelnen GoB seien, könne nur eine sachkundige und neutrale Instanz. Eine solche Instanz sei der Sache nach allein die Betriebswirtschaftslehre, der Form nach die Rechtsprechung und - in neuerer Zeit - die Gesetzgebung. Deshalb können die kodifizierten Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften des Aktienrechts auch weitgehend als Bestandteile der GoB angesehen werden²⁾.

1) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.102 ff.

2) Vgl. ebenda, S.35, 38 f. Im übrigen wird zu Fragen der GoB auf die einschlägige Literatur im Schrifttumsnachweis und auf die folgenden Veröffentlichungen verwiesen: Lion, Max, Bilanzreform, in: ZeitgemStuF 1928, S.126; Bericht der durch den 34. Deutschen Juristentag zur Prüfung einer Reform des Aktienrechts eingesetzten Kommission, Mannheim/Berlin/Leipzig 1928; Schmalenbach, Eugen, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: ZfhF 1933, S.232; Beuck, W., Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele für das gewerbliche Betriebsvermögen, Berlin 1937; Gronenborn, Jakob, Die Grundsätze der Bilanzkontinuität in der wirtschaftli-

Da sich das traditionelle Wahrheitspostulat, wie es immer wieder im Schrifttum erhoben wird, für den Bereich der Rechenschaftslegung nicht vertreten läßt, ersetzt Leffson den Grundsatz der Wahrheit sachbezogen durch Richtigkeit und personenbezogen durch Wahrhaftigkeit (Willkürfreiheit)¹⁾. Ob eine

-
- .) chen und steuerlichen Erfolgsbilanz, Diss. Köln 1938; Tapp, Hans, Bilanzwahrheit in der handels- und steuerrechtlichen Bilanz der Aktiengesellschaft, Diss. Köln 1939; Fleischhauer, Helmut, Bilanzierungsgrundsätze, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität und DM-Eröffnungsbilanz, Wiesbaden 1949; Barth, Kuno, Die Jahresbilanz der Unternehmung, Stuttgart 1950; Aufermann, Ewald, in: Spohr, Werner (Hrsg.), Buchführung und Bilanz, Loseblattausgabe, Lfg. Nr.18 v. 25.10.1950; Eiselen, Hermann, Hauptprobleme der DM-Eröffnungsbilanz, Wolfenbüttel 1952; Rössle, Karl, Bilanz, in: HdB, 3.A., Bd.1, Stuttgart 1956, Sp.1103 ff.; Hertlein, Adolf und Kurt Meisner, Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, 4.A., Wiesbaden 1956; Döllerer, Georg, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: WPg. 1959, S.653 ff. und BB 1959, S.121 ff.; Waldner, Wolfgang und Erhard Tiefenbacher, Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der GoB, in: BB 1961, S.1108 ff.; Spörlein, Hans, Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, 6.A., Stuttgart/München/Hannover 1961; Peter, Karl, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, 5.A., Herne/Berlin 1963; Anderson, Viktor, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, Heidelberg 1965.

- 1) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.73 ff. In der Bilanzliteratur wurde bis in die neueste Zeit entweder eine absolute Wahrheit, eine relative, den Gesetzen entsprechende Wahrheit, oder aber wegen des Schätzungs- und Wahrscheinlichkeitscharakters vieler Bilanzposten die völlige Ablehnung der Wahrheit vertreten. Dabei wurde der Begriff Wahrheit immer schon nur aus den GoB abgeleitet. Im Gesetz ist er positiv nirgendwo vorhanden, lediglich in den Strafbestimmungen.

Die Diskussion um die Bilanzwahrheit ist nie verstummt. Während Neukamp den Begriff völlig ablehnte, betrachtete Simon ihn nur als Ziel, das man aber nie erreichen werde. Auch Leitner sah die Bilanzwahrheit als Utopie an. Der Grund hierfür lag hauptsächlich in den erlaubten stillen Rücklagen und den im Abschluß enthaltenen Schätzungen. Des-

Darstellung absolut wahr oder unwahr ist, dürfte sich in der Regel der menschlichen Erkenntnis entziehen¹⁾. Richtig und

- .) halb gab es auch früher schon Stimmen, die nach einem anderen Ausdruck suchten: Bondi schlug den Terminus Bilanztreue vor, Knappe sprach bereits von Bilanzrichtigkeit. Schultze-Kimmle lehnte sich offensichtlich an diese Autoren an und verwendete beide Ausdrücke. Rieger und v. Lippmann treten für "Bilanzwahrscheinlichkeit" ein, während die Termini Bilanzsorgfalt und Bilanzgewissenhaftigkeit von Parr stammen. Bautz wiederum gebraucht lieber den Ausdruck Redlichkeit. Aber auch Autoren, die den Terminus Wahrheit beibehalten, versuchen ihn wirklichkeitsnäher zu interpretieren. So versteht Le Coutre unter Wahrheit Offenheit, Aufrichtigkeit und getreue Rechenschaftslegung, an anderer Stelle nur Wahrhaftigkeit. Ähnlich äußert sich Weilbach. Vgl. Neukamp, Das Dogma von der Bilanzwahrheit, ZHR 1899, S.450 ff.; Simon, Hermann Veit, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3.A., Berlin 1899, S.474; Leitner, Friedrich, Über Bilanzwahrheit, in: WT 1934, S.8; vgl. auch Fischer, Curt Eduard, Zur Problematik um die "wahre" Bilanz, in: FR 1954, S.322. Fischer berichtet dort, Leitner habe als Sachverständiger vor Gericht zur Verblüffung des Kollegiums einmal gesagt: "Meine Herren, es gibt keine wahren Bilanzen; die Bilanzwahrheit ist eine Utopie! Richtig bilanzieren ist eine Erfahrungstatsache, in erster Linie eine Glückssache". Bondi, Felix, Offenheit und Wahrheit, S.190; Knappe, Otto, (Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2.A., Hannover 1909 ?), zit. nach Schultze-Kimmle, Bernhard, Fälschungen, S.11; v. Lippmann, Adolf, Bilanzreform und Steuerbilanz, in: ZeitgemStuF 1928, S.152 ff.; Schultze-Kimmle, Bernhard, Fälschungen, S.11; Rieger, Wilhelm, Bilanzwahrheit, in: Nordisk Tidsskrift for Teknisk Økonomi 1937, S.214; Parr, Hans, Stille Reserven, eine kritische Betrachtung der Forderung nach wahren Bilanzen, Diss. Heidelberg 1938, Speyer 1939, S.102 f.; Bautz, Hans, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit besonderer Berücksichtigung ihrer Entwicklungsmöglichkeiten, Diss. Freiburg 1951, S.97 ff.; Le Coutre, Walter, Grundzüge, Bd.1, S.250; Derselbe, Bilanzpolitik, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift für Otto R. Schnutenhaus, Hrsg. Carl W. Meyer, Berlin 1959, S.137; Weilbach, Erich A., Das große Missverständnis um die Bilanzwahrheit, in: ZfB 1960, S.658.

1) So auch Schmidt, Fritz, Bilanzwahrheit und Führerprinzip, in: ZfB 1935, S.385.

falsch sind im Gegensatz dazu relativierbare Begriffe, deren Kriterien von allen für die Bilanzierung maßgebenden Regeln mitbestimmt werden.

Da sich aus dem Grundsatz der Richtigkeit zwangsläufig der Grundsatz der Vollständigkeit ergebe¹⁾, faßt Leffson die Abweichungen von den Grundsätzen der Richtigkeit, Vollständigkeit und Wahrhaftigkeit zusammen und leitet folgende Formen ab:

"1. Ergebnisfrisuren:

- a) Einstellen fiktiver Beträge in den Jahresabschluß,
- b) Weglassen von Posten,
- c) bewußt falsche Wertansätze,
- d) Fingieren erfolgswirksamer Scheingeschäfte.

2. Darstellungsfrisuren:

- a) Falsche Bezeichnungen von Posten in Buchführung und Jahresabschluß,
- b) falsche Darstellung der Risikoverhältnisse durch erfolgsneutrale Scheingeschäfte,
- c) ungerechtfertigte Saldierungen und Unterlassen notwendiger Kompensationen im Jahresabschluß²⁾.

Vielleicht bezeichnet Leffson diese Verstöße deshalb als "Frisuren" und nicht als "Fälschungen" wie Kalveram, weil er einen neutralen Terminus verwenden will, der die Frage nach der Beziehung zum Delikt im strafrechtlichen Sinne völlig offen läßt. Ohne Zweifel enthält die Begriffsbildung Leffsons auch subjektive Elemente, die sich im Verstoß gegen den Grundsatz der Wahrhaftigkeit äußern. Keinesfalls ist aber an einen Zusammenhang mit dem in strafrechtlicher Hinsicht wichtigen sub-

1) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.109.

2) Ebenda, S.106.

jektiven Tatbestand gedacht. Leffson meint dazu lediglich: "Hält der für den Abschluß Verantwortliche die Grundsätze der Richtigkeit und Vollständigkeit nicht ein, so handelt er meist auch zugleich dem Grundsatz der Wahrhaftigkeit zuwider"¹⁾.

Im übrigen versteht man unter "Frisur" jedoch dem Wortsinne nach nur eine Verschönerung, wogegen auch das Gegenteil von den Verstößen erfaßt wird. Insofern ist der Terminus "Frisur" nicht ganz glücklich gewählt. Zu den einzelnen Formen der Abweichungen kann an dieser Stelle auf die Ausführungen im Schrifttum hingewiesen werden. Zum Thema Scheingeschäfte sind dagegen noch weitere Überlegungen angebracht. Beispielsweise zählt Leffson²⁾ zu den erfolgsneutralen Scheingeschäften Verkäufe von Waren, die nach dem Abschlußstichtag zum gleichen Preis wieder zurückgenommen werden. Dazu ist folgendes zu sagen: Derartige "Verkäufe" berühren in jedem Fall den Ausweis des Ergebnisses, denn die hierfür ausgeschriebene "Rechnung" wird einerseits als Forderung und andererseits als Erlös verbucht. Dadurch werden die betreffenden Waren der Ausweispflicht dem Posten "Umlaufvermögen" entzogen und die Erträge erhöht. Kein Scheingeschäft, sondern eine unberechtigte Vermischung von Posten unter unrichtiger Bezeichnung ist es dagegen, wenn die Waren lediglich auf Forderung umgebucht werden. Es ist jedoch zu prüfen, ob bei den Rücknahmen zum gleichen Preis immer ein positiver Erfolgsbeitrag entsteht. Hier sind drei Möglichkeiten zu unterscheiden:

a) Der "Verkaufspreis" liegt unter dem in der Schlußbilanz zu aktivierenden Wertansatz der betreffenden Waren. Der Wertun-

1) Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.105.

2) Vgl. ebenda, S.106, Fußnote 66.

terschied bedeutet einen negativen Erfolgsbeitrag. Daneben sind natürlich der Warenbestand niedriger, die Forderungen (Kasse- oder Bankguthaben kommen hier wohl kaum in Frage) entsprechend höher ausgewiesen. Die Rückgängigmachung des Scheingeschäfts nach dem Bilanzstichtag zum gleichen Preis hebt zwar den Erfolgsbeitrag für die Totalrechnung auf, die Ergebnisse der beiden betroffenen Rechnungsperioden sind falsch.

b) Wenn der "Verkaufspreis" über dem zu bilanzierenden Wertansatz liegt, entsteht ein positiver Erfolgsbeitrag und die Bilanzsumme erhöht sich. Im übrigen gilt sinngemäß das eben Gesagte.

c) Der "Verkaufspreis" kann auch dem Bilanzansatz des Vermögensgegenstandes gleich sein. Von vielleicht möglichem "Verkaufsaufwand" abgesehen, ist das der einzige Fall, der das Ergebnis nicht beeinflußt. Da hier die Erlösbuchung durch die entsprechende Aufwandsbuchung neutralisiert wird, kann nur dieses Beispiel als "erfolgsneutrale Darstellungsfrisur" angesehen werden.

Zu welcher Gruppe von "Darstellungsfrisuren" solche Scheingeschäfte gehören ist also abhängig von der Höhe des Wertansatzes in der Bilanz, dem "Verkaufspreis" innerhalb des Scheingeschäftes und der "Rücknahme" der Waren zum gleichen Preis. Demgegenüber sind die Erfolgsbeiträge, die durch den Unterschied zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Bilanzwert bei richtigem Ausweis als Warenbestand entstehen können, in diesem Zusammenhang bedeutungslos.

"Scheingeschäfte, die keine Wirkung auf das Ergebnis haben, dienen dazu, risikobehaftete Aktiven durch fingierte Verkäufe der Ausweispflicht zu entziehen. Beispielsweise werden auf

Debitoren Wechsel gezogen, aber nach dem Abschlußstichtag zurückgegeben, oder Buchforderungen werden für wenige Tage einer Bank abgetreten. Verkäufe für wenige Tage sind leicht innerhalb von Konzernen möglich, insbesondere, wenn die Konzerngesellschaften zu unterschiedlichen Zeitpunkten bilanzieren¹⁾. Immer wird das Wesen eines Bilanzpostens unrichtig wiedergegeben. In Wirklichkeit besteht keine Wechselforderung bzw. kein Bankguthaben. Es liegt vielmehr eine einfache Buchforderung vor, die aber als solche nicht mehr erkennbar ist. In der Bilanz schlägt sich eine solche Vereinbarung in einem Aktivtausch nieder, der in neuer Rechnung wieder aufgehoben wird.

Um einen Unterfall der "Ergebnisfrisuren" zu kennzeichnen, gebraucht Leffson²⁾ die Formulierung "Fingieren erfolgswirksamer Scheingeschäfte". Liegen echte Scheingeschäfte im Sinne zweiseitiger Vereinbarungen vor - und solche sind dem Begleittext nach zu unterstellen -, so ist diese Bezeichnung ein Pleonasmus. Sicherlich ist auch denkbar, daß die Absprache mit dem jeweils zuständigen Geschäftspartner von dem Bilanzierenden nur vorgetäuscht wird. Hier wird aber kein Scheingeschäft, sondern ein echtes Geschäft vorgegeben, von dem der Partner gar nichts weiß. Es wäre außerdem wenig sinnvoll, ein Scheingeschäft vorzuspiegeln. Auch die Richtigstellung im neuen Geschäftsjahr ist kein Indiz dafür. Es handelt sich dabei nicht um Scheingeschäfte, sondern um die andere Form der Umgehungshandlungen, um Schiebungen. Dieser Sachverhalt ist unter Umständen anzunehmen, wenn die Saldenbestätigung des

1) Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.106. Er verweist auf die Begriffe "window dressing" und "Wechselpensionsgeschäfte" nach Kalveram, Wilhelm, Verstöße, S.436.

2) Vgl. ebenda.

Kunden fehlt oder wenn sie mit dem eigenen Kontostand nicht übereinstimmt. Das gleiche gilt von Bankauszügen. Abgesehen von kleinen Ungenauigkeiten - ohne Einschaltung eines Partners kann es sich beispielsweise beim Austausch von Buch- in Wechselforderungen nur um Tratten handeln - ist die Wirkung dieser Verschiebungen innerhalb der Bilanzposten vergleichbar mit falscher Bestandsaufnahme oder falscher Postenbenennung.

Leffson¹⁾ bringt einmal zum Ausdruck, soweit von anderen oberen Grundsätzen abgewichen werde, habe das immer zur Folge, daß der Rechenschaftspflichtige die Grundsätze der Richtigkeit, Vollständigkeit und Wahrhaftigkeit nicht beachte. Trotzdem unterscheidet der Verfasser hiervon die Verstöße gegen den Grundsatz der Klarheit und zählt dazu:

- "1. ungenaue Bezeichnungen,
2. unberechtigte Gruppenbildung,
3. sinnwidrige Gruppenbildung,
4. mangelhafte Erläuterung"²⁾.

Wie im Schrifttum an verschiedenen Stellen zutreffend ausgeführt wird, sind Verstöße wegen ungenauer Bezeichnungen, unberechtigter und sinnwidriger Gruppenbildungen seltener geworden, "seit sich die Praxis weitgehend des aktienrechtlichen Gliederungsschemas bedient oder sich mindestens daran anlehnt"³⁾. Die Bezeichnungen des aktienrechtlichen Schemas geben kaum noch zu Mißverständnissen Anlaß. Sie sind durch die einschlägigen Kommentierungen geklärt worden. Ohne daß es juristisch verbindlich festgelegt ist, richten sich deshalb auch

1) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.105.

2) Ebenda, S.107.

3) Ebenda, S.107 f.; vgl. z.B. Chenaux-Repond, Julius, Wie liest man eine Bilanz? S.163.

Gesellschaften, die keine Aktiengesellschaften sind, an diesen Vorschriften aus. Nur in seltenen Fällen kann es strittig sein, was unter bestimmten Positionen auszuweisen ist. "Unklar können daher nur andere als die aktienrechtlichen Bezeichnungen und Gruppenbildungen sein. Werden unter diesen klaren Bezeichnungen andere als die dorthin gehörenden Posten ausgewiesen, so wird...nicht von der Klarheit, sondern von der Richtigkeit abgewichen"¹⁾. Was liegt andererseits näher, als die vom Schema abweichenden oder der Unternehmensbranche entsprechenden anderen Bezeichnungen für Bilanzposten so zu wählen, daß sie den Grundsätzen der Richtigkeit und Wahrfähigkeit genügen? Ist das nicht der Fall, dann sind diese Bezeichnungen nämlich nicht nur unklar, sondern ebenfalls unrichtig.

"Unberechtigte und sinnwidrige Gruppenbildungen entstehen, indem Positionen zusammengefaßt werden, die nicht zusammengehören, oder Positionen zerlegt werden, ohne daß der Inhalt eine solche Aufteilung auf mehrere Positionen nahelegt"¹⁾. Gegebenenfalls sollte eine Erläuterung des Inhalts der Positionen nicht fehlen. Leffson²⁾ meint, ein solcher Grundsatz, alles Unklare zu erläutern, der in der angelsächsischen Abschlußpraxis bereits bestehe und allgemein befolgt werde, müsse in Deutschland erst entwickelt werden. Jedenfalls bleibe die Rechenschaft unvollständig, wenn Unklares im Jahresabschluß nicht erläutert werde.

Die Ausführungen Leffsons legen die Schlußfolgerung nahe, daß letzten Endes alle Abweichungen von den GoB als Verstoß gegen

1) Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.108.

2) Vgl. ebenda, S.109.

den Grundsatz der Richtigkeit angesehen werden müssen, denn die Prinzipien der Vollständigkeit und Wahrhaftigkeit ergänzen lediglich sinnvoll die Richtigkeit und der Grundsatz der Klarheit gehört zu den "anderen oberen Grundsätzen". Im übrigen sind außerdem Überschneidungen zwischen den "Abweichungen vom Grundsatz der Klarheit" und den "Darstellungsfrisuren" unvermeidbar.

Da die GoB in ihrer Gesamtheit, von denen ein großer Teil in den kodifizierten Bilanzierungsregeln verankert ist, den Maßstab für die richtige Wiedergabe der Gesellschaftsverhältnisse im Jahresabschluß bilden, sind Abweichungen von einzelnen GoB als Verstöße gegen die Richtigkeit, also als Unrichtigkeiten, zu bezeichnen, und zwar unabhängig von der Frage, ob es sich um Delikte im strafrechtlichen Sinne handelt. Es spricht nichts dagegen, diese Unrichtigkeiten "Falschdarstellungen" zu nennen.

5 ERGEBNIS DER UNTERSUCHUNG UND SCHLUSSBETRACHTUNGEN

Die Unterscheidung zwischen Bilanzfälschungen und Bilanzverschleierungen ist historisch verständlich. Der Terminus "Bilanzfälschung" wurde von dem gesetzlichen Terminus "unwahre Darstellung" abgeleitet. Beide werden seit jeher synonym gebraucht. Als der Gesetzgeber die Bilanzfehler in Fälschungen und Verschleierungen einteilte, gab es keine oder nur unzureichende gesetzliche Bilanzierungsvorschriften. Bis zum Jahre 1931 fehlten Gliederungsvorschriften völlig. Da außer-

dem von einheitlichen Bilanzierungsgrundsätzen (im Sinne der GoB) keine Rede sein konnte, war der Darstellungsweise des Bilanzierenden ein weiter Spielraum gegeben. Der Gesetzgeber mußte also die Strafbestimmungen so formulieren, daß alle möglichen Unkorrektheiten einbezogen sind. Gerade aber die unzulänglichen Vorschriften und die wenig entwickelten GoB bewirkten wiederum weitgehend unklare Vorstellungen darüber, wo die Bilanzfehler eigentlich beginnen. Diese Situation hatte sich bis zu den dreißiger Jahren nur wenig gewandelt. Erst mit der zunehmenden Einführung von ausführlichen Bilanzierungsvorschriften änderte sich die Sachlage allmählich. Es ist festzustellen, daß die Entwicklung der Regeln für die Aufstellung des Jahresabschlusses nicht ohne Einfluß auf die Beurteilung und Bezeichnung von Bilanzfehlern bleiben kann.

Da der Gesetzgeber sich seinerzeit mit den letztlich unklaren Begriffen "Fälschung und Verschleierung" begnügte, blieb es nicht aus, daß sich in der Folgezeit das Schrifttum sehr um eine Interpretation dieser Begriffe bemühte. Daneben gab es auch schon früher Autoren, die die in neuerer Zeit immer stärker vertretene Ablehnung der gesetzlichen Begriffe befürworteten und eigene Ideen entwickelten. Die Gründe hierfür liegen darin, daß die Bilanzverschleierung in der Literatur zwar vorwiegend als unklare oder undeutliche Darstellungsweise ausgelegt wird, aber nicht in allen Fällen exakt gegenüber der Bilanzfälschung abzugrenzen ist. Offensichtlich versagen dabei alle angewandten Kriterien. Sinnvoll erscheint lediglich die neuere Interpretation von Klug, wonach eine Verschleierung dann vorliegt, wenn die Auslegung der Darstellung zu falschen Schlüssen führen kann, eine Fälschung dagegen, wenn sie zu falschen Schlüssen führen muß. Die Anwendung des

Kriteriums bleibt jedoch zweifelhaft, wie sich an anderer Stelle gezeigt hat.

Je weiter sich die formalen Gliederungsvorschriften im Laufe der Zeit entwickelten, um so geringer wurde der Spielraum für Verschleierungen im Jahresabschluß. Angesichts der Geschlossenheit des Normensystems, das heute für den Jahresabschluß gilt, führen Verstöße gegen gesetzliche Einzelvorschriften und die GoB zu Unrichtigkeiten in der Darstellung der Unternehmensverhältnisse: zu Falschdarstellungen. Diese lassen keinen Platz mehr für "Verschleierungen" im Jahresabschluß übrig. Deshalb würde im neuen AktG 1965 eine Strafandrohung für die "unrichtige Wiedergabe" (Bilanzfälschung) genügen, was bereits früher von einigen juristischen Autoren im Hinblick auf die "unwahre Darstellung" gefordert wurde. Der Unterschied zum hier verwendeten Begriff "Falschdarstellung" besteht in den subjektiven Strafbarkeitsmerkmalen. Die traditionelle Zweiteilung der Bilanzfehler in Bilanzfälschungen und Bilanzverschleierungen ist abzulehnen. Im übrigen haben wir "schon genug Begriffe in unserer Bilanzterminologie, die nicht ohne weiteres erkennen lassen, was sachlich dahinter steht"¹⁾.

Die Untersuchung des Schrifttums hat gezeigt, daß zur Bezeichnung von Bilanzfehlern im Laufe der Zeit nicht nur eine verwirrende Fülle von Termini angewandt wurde, sondern daß diese Termini außerdem in unterschiedlicher Bedeutung verwendet wurden. Auch das Reichsgericht ist hiervon nicht ausgenommen. Im Gegensatz zu diesen terminologischen Unterschieden sind die

1) Le Coutre, Walter, Bilanzpolitik und optische Bilanzen, eine terminologische Studie wider den Geist, in: WP 1951, S.223; vgl. auch Nusko, Hans, Bilanz und Recht, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, S.768.

begrifflichen, in den einzelnen Sachverhalten bestehenden Unterschiede erst erkennbar, wenn die rein sprachliche Schranke durchbrochen ist. Die Inhalte der Begriffe sind gekennzeichnet durch bestimmte Kriterien. Es ist deutlich geworden, daß nicht zuletzt die verschiedenen Auslegungen der einzelnen Merkmale für die voneinander abweichenden Ansichten über den Inhalt der Begriffe "Bilanzfälschung" und "Bilanzverschleierung" verantwortlich sind. Offensichtlich gibt es aber kein ausreichendes Kriterium, das den Sachverhalt der Bilanzverschleierung eindeutig gegenüber der Bilanzfälschung abgrenzt. Dankmeier¹⁾ hat deshalb in seiner Arbeit versucht, die Gründe für die Abgrenzungsschwierigkeiten zu finden. Erwähnenswert sind jedoch nur die ersten seiner Gründe, die er allerdings nicht als "echte" gelten läßt: Es gebe Auffassungen, "die ohne Mühe als irrig erkannt werden können", die in sich selbst widerspruchsvoll seien und solche, die als Kriterium der Bilanzfälschung ("unwahren Darstellung") eine Entstehung des Jahreserfolgs verwenden. Darüber hinaus führt Dankmeier eine Reihe von Beispielen an, die - von den teilweise enthaltenen Unklarheiten abgesehen - heute alle den Bilanzierungsvorschriften widersprechen. Gemessen an einem Bezugssystem von Regeln für den Jahresabschluß kann eine Bilanz nur richtig oder falsch sein. Insofern sind die von Dankmeier angeführten Fälle alle Falschdarstellungen.

Am meisten strittig ist im Schrifttum die Frage nach der Zugehörigkeit der falschen Postenbenennungen. Gleichgültig, welche Kriterien im einzelnen gebraucht werden: Die falschen Bezeichnungen von Posten - und im Zusammenhang damit die Schiebungen und Scheingeschäfte - werden hauptsächlich als Grund dafür herangezogen, daß es keine scharfe Grenze zwi-

1) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.19 ff.

schen Fälschung und Verschleierung gibt. Spätestens seit Einführung der Gliederungsvorschriften und unter Berücksichtigung der anerkannten Kommentierungen sind die Zweifel über die richtigen Bezeichnungen behoben. Verstöße dieser Art sind gewiß keine "Verschleierungen" mehr.

Auch die zeitweilig von juristischer Seite vertretene Auffassung, in der Verschleierung den Oberbegriff zu sehen, verstärkte nur die allgemeine Unsicherheit¹⁾.

Es darf allerdings nicht verkannt werden, daß die Strafvorschriften nicht nur für den Jahresabschluß geschaffen wurden. Diese Arbeit befaßt sich ausdrücklich nur mit Bilanzfehlern. Darüber hinaus können die Verhältnisse der Gesellschaft auch in anderen Darstellungen über den Vermögensstand unkorrekt wiedergegeben werden²⁾. Diese relativ formlosen Aussagen sind losgelöst vom Jahresabschluß. Für sie gelten keinerlei bestimmte Regeln im Sinne von Bilanzierungsvorschriften, so daß hier möglicherweise noch Platz für Verschleierungen als Undeutlichkeiten und Verschwommenheiten des Ausdrucks sein könnte.

Eine andere Frage ist es, wie in dieser Hinsicht fehlerhafte Geschäftsberichte zu beurteilen sind. Zwischen der Jahresrechnung und dem Geschäftsbericht besteht ein enger Zusammenhang: Einerseits basiert der Geschäftsbericht auf dem Zahlenmaterial der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, andererseits muß der Jahresabschluß im weiteren Sinne insgesamt ordnungsmäßig sein. Es genügt also nicht, eine falsche

1) Vgl. RGSt Bd.43, S.416; RGSt Bd.50, S.151; Rehm, Hermann, Abschnitt 441.2.

2) In Frage kommen hier dienstliche Äußerungen der Verwaltungsmitglieder, interne Darstellungen, Vorträge und Auskünfte in der Hauptversammlung, Aufklärungen und Nachweise für den (Abschluß-)Prüfer.

Bilanz im Geschäftsbericht richtigzustellen¹⁾. Es ist demnach gerechtfertigt, den Geschäftsbericht in eine Betrachtung über Bilanzfehler einzubeziehen²⁾.

Der Geschäftsbericht besteht gemäß den §§ 160 und 334 AktG 1965 aus dem Lagebericht und aus dem Erläuterungsbericht, wobei der Lagebericht außer dem Geschäftsverlauf während des Geschäftsjahres auch Vorgänge von besonderer Bedeutung darzulegen hat, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind³⁾.

Die Bestimmungen über den Geschäftsbericht sind im neuen Gesetz im Sinne einer erweiterten Publizität verbessert worden. Dadurch werden manche bestehenden Unsicherheiten über den Umfang der Berichterstattungspflicht ausgeräumt. Besonders sind die neu aufgenommenen Vorschriften über den Konzerngeschäftsbericht zu erwähnen. Auch die Strafvorschriften des § 400 AktG 1965 enthalten jetzt ausdrücklich Bestimmungen für Kon-

1) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.48; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.196, Tz.154; RGZ Bd.115, S.336, Entsch. v. 17.12.1926.

2) Vgl. auch Kresse, Werner, Die neue Handelsbilanz, Auswirkungen der Aktienrechtsreform, Stuttgart 1966, S.123: "Der Geschäftsbericht ist Bestandteil des Gesamtabchlusses".

3) Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.44, sieht eine deutliche Unterscheidung zwischen den beiden Teilen des Geschäftsberichts auch darin, daß gemäß § 135 (Umfang der Prüfung) und § 139 (Prüfungsbericht) AktG 1937 nur der Erläuterungsbericht in die Abschlußprüfung einzubeziehen war. Diese Ansicht ist heute überholt, denn nach § 162 und § 336 AktG 1965 ist jetzt der ganze Geschäftsbericht Gegenstand der Prüfung. Im Gegensatz zum Konzerngeschäftsbericht enthält der Prüfungsbericht nach § 166 AktG 1965 lediglich das Ergebnis der Prüfung des Erläuterungsberichts. Absatz 2 verlangt den Bericht über Tatsachen des Lageberichts nur in schwerwiegenden Fällen. Vgl. hierzu auch die entsprechenden Ausführungen im BegründRegE, Bonn 1962.

zerne. Sowohl im einfachen Geschäftsbericht als auch im Konzerngeschäftsbericht müssen gemäß § 160 Abs. 3 und § 334 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 vermehrte Einzelangaben gemacht werden. Die Vorschrift des § 400 Ziff. 4 stellt die falschen Angaben und das Verschweigen erheblicher Umstände hinsichtlich der eben erwähnten Einzelangaben unter Strafe. Außerdem gehört der gesamte Geschäftsbericht zu den "Darstellungen oder Übersichten", die nach § 400 Ziff. 1 und 2 strafbedroht sind¹⁾. "Fälschungen und Verschleierungen" aber fallen nur unter die Vorschriften der Ziff. 1 und 2. Verstöße im Sinne des besonderen Tatbestands der Ziff. 4 dagegen sind immer Unrichtigkeiten, denn die Berichterstattungspflicht ist in einzelnen Punkten genau festgelegt, so daß ein Irrtum über das Ausmaß der Aufklärung hier ausgeschlossen ist. Die Unrichtigkeiten bestehen in falschen Angaben oder in Verschweigen erheblicher Umstände oder geforderter Angaben, also in einem Tun oder Unterlassen. Obwohl die GoB auf den Geschäftsbericht nicht anzuwenden sind, könnte man sagen, daß es sich hier analog zum Jahresabschluß im engeren Sinne um Verstöße gegen die Prinzipien der Richtigkeit und der Vollständigkeit handelt²⁾. Da im Hinblick auf die vom Gesetz geforderten Einzelangaben dann

-
- 1) So auch Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung, S.196, Tz. 153. Vgl. auch RGSt Bd.38, Urteil v. 24.10.1905, S.199. Nach Klug besteht hier Gesetzeskonkurrenz. Die Vorschrift über die Einzelangaben ist lex specialis. Im übrigen fallen diese Sachverhalte stets zugleich unter die Darstellungen oder Übersichten. Vgl. Klug, Ulrich, Aktienstrafrecht, S.802, Anm.12.
- 2) In diesem Zusammenhang erscheint es zumindest bedenklich, wenn das Reichsgericht einmal ausführt: "Was der Geschäftsbericht sagt, muß richtig sein, er braucht nur nicht vollständig zu sein. Jedenfalls muß er als Ganzes ein richtiges Gesamtbild geben".
RGSt Bd.68, S.246, Entsch. v. 28.6.1934.

einwandfrei gesetzliche Erfordernisse nicht beachtet werden, lassen sich diese Verstöße als Falschdarstellungen bezeichnen.

Wie aber sind Mängel in den übrigen Ausführungen des Geschäftsberichts zu beurteilen? Schon Dankmeier¹⁾ weist auf die schwierige Abgrenzung zwischen Fälschung und Verschleierung bei der Berichterstattung hin.

Gegen die Offenbarungspflicht kann nicht nur durch ordnungswidriges positives Darstellen, sondern auch durch Schweigen verstoßen werden. "Dieses Schweigen nach einwandfreien Merkmalen zur Fälschung oder zur Verschleierung zu rechnen, ist gänzlich unmöglich"²⁾. Dies wird durch die teilweise widersprüchlichen Ausführungen des Reichsgerichts gestützt³⁾. Offenbar aber überwiegt die Ansicht, wonach "bloßes Schweigen ...das Begriffsmerkmal der unwahren Darstellung" erfülle⁴⁾. Danach ist es völlig berechtigt, das Verschweigen von Angaben zu den Falschdarstellungen zu zählen.

Sollte man aber nicht auch allgemein die Verstöße im Geschäftsbericht als unrichtig in bezug auf bestimmte Kriterien bezeichnen können?

Nach § 160 AktG 1965 ist der Geschäftsverlauf, die Lage der Gesellschaft, darzulegen und der Jahresabschluß so zu erläutern, "wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist"⁵⁾.

1) Vgl. Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung, S.46.

2) Ebenda.

3) Vgl. RGSt Bd.38, Entsch. v. 24.10.1905, S.199; RGSt Bd.41, Entsch. v. 8.5.1908, S.300.

4) RGSt Bd.37, Entsch. v. 27.2.1905, S.435; ebenso RGSt Bd.45, Entsch. v. 19.10.1911, S.213 f.

5) Ähnlich auch RG: vgl. Fußnote 4).

Dabei hat der gesamte Bericht den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen, wie es das Gesetz in den §§ 160 Abs. 4 und 334 Abs. 4 ausdrücklich hervorhebt. Hier ist insbesondere mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes vorzugehen¹⁾, und alle Tatsachen und Umstände müssen berücksichtigt werden, die zur Beurteilung der gesamten Geschäftslage der Unternehmung von Bedeutung sind²⁾.

Der Begriff der gewissenhaften und getreuen Rechenschaft ist der Ausgangspunkt für die Ableitung der Grundsätze der Rechenschaft im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung³⁾. Man kann nun zwar nicht folgern, daß auch die für den Geschäftsbericht geforderte unbedingte Rechenschaft ihre nähere Inhaltsbestimmung durch die GoB erhalte, jedoch sind auch bei der Abfassung des Geschäftsberichts, analog zu den Maßstäben für den Jahresabschluß, bestimmte Prinzipien zu beachten. Auch in den Worten des Reichsgerichts klang diese Auffassung einmal an, als es feststellte, die Aktiengesellschaften seien für die Jahresabschlüsse zur Wahrheit und Klarheit verpflichtet und nach den Grundsätzen des redlichen Handelsverkehrs sei es unzulässig, "Aufklärung im Geschäftsbericht zu unterlassen, deren Fehlen in wesentlichen Punkten zu einem falschen Urteil über die Verhältnisse der Gesellschaft führen muß". Im übrigen liege kein redlicher Handelsbrauch vor, "sondern ein mit der Schärfe des Strafgesetzes zu bekämpfender Mißbrauch..., wenn in einzelnen Kreisen sich zeitweise die Übung einschli-

1) Vgl. RGSt Bd.38, Entsch. v. 24.10.1905, S.197.

2) Vgl. RGSt Bd.41, Entsch. v. 8.5.1908, S.298 und RGSt Bd.21, Entsch. v. 29.11.1890, S.172.

3) Vgl. Leffson, Ulrich, Grundsätze, S.71.

che, von jenen Grundsätzen abzuweichen..."¹⁾.

Wenn dementsprechend Grundsätze für die Abfassung des Geschäftsberichts maßgebend sind, müßte man Richtigkeit, Wahrheit und Vollständigkeit fordern und Verstöße dagegen als Unrichtigkeiten im Sinne von Falschdarstellungen bezeichnen. Auch Kresse spricht von Berichtsgrundsätzen und meint, der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft seien wahrheitsgemäß darzulegen. "Als weitere Grundsätze, die im neuen Gesetz besonderes Gewicht bekommen, gilt das Prinzip der Vollständigkeit und der verständlichen Rechenschaftslegung. Mit Rücksicht darauf, daß immer mehr Kleinaktionäre an den Unternehmen beteiligt sind..., müssen die Ausführungen, die im Geschäftsbericht gemacht werden, so abgefaßt sein, daß sie auch dem Nichtfachmann verständlich werden"²⁾.

Den Verfassern von Geschäftsberichten sollte eine sprachlich eindeutige Darstellung zugemutet werden können. Das Gegenteil davon, eine zu Zweifeln Anlaß gebende Darstellungsweise, kann deshalb aus einer unwahrhaftigen Einstellung zur Rechnungslegung heraus erklärt werden und ist falsch. Die von Dankmeier erwähnte undeutliche und verschwommene Ausdrucksweise im Geschäftsbericht sollte daher nicht mit Verschleierung bezeichnet werden. Nicht zuletzt durch den Zusammenhang mit dem Jahresabschluß ist auch hier der Verschleierungsbegriff überflüssig. Der früher in ihn hineininterpretierte Sachverhalt wird ohne weiteres von der "unrichtigen Wiedergabe" des Gesetzes oder - in unserer Terminologie - von der "Falschdarstellung" erfaßt. Sowohl die falschen Angaben als auch das völlige Weglassen (Verschweigen) von Tatsachen, deren Erläuterung direkt

1) RGSt Bd.49, Entsch. v. 26.2.1915, S.363.

2) Kresse, Werner, Die neue Handelsbilanz, S.123.

vom Gesetz gefordert wird (§ 400 Ziff. 4 AktG 1965), lassen sich damit bezeichnen.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man bei den übrigen Darlegungen im Geschäftsbericht (§ 400 Ziff. 1 und 2 AktG 1965), weil hier gegen generelle Vorschriften verstoßen wird, die letztlich in den Grundsätzen der Rechenschaft bestehen.

Nach diesen Ausführungen sind wir in der Lage, die Formen fehlerhafter Jahresabschlüsse im weiteren Sinne in einer Übersicht zusammenzustellen:

I. Ergebnisverändernde Falschdarstellungen in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung:

- 1) Einstellen fiktiver Beträge;
- 2) Weglassen von Posten;
- 3) bewußt falsche Wertansätze;
- 4) Bilanzierung erfolgswirksamer Umgehungshandlungen:
Scheingeschäfte und Schiebungen (Konzernschiebungen, zeitliche Erfolgsverschiebungen).

II. Ergebnisneutrale Falschdarstellungen

- a) in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung:
 - 1) falsche und ungenaue Bezeichnungen und Vermischung von Posten;
 - 2) Bilanzierung erfolgsneutraler Umgehungshandlungen:
Scheingeschäfte und Schiebungen (zeitlich begrenzte Postenschiebungen) zum Zwecke der falschen Darstellung der Risikoverhältnisse;
 - 3) ungerechtfertigte Saldierungen und Unterlassung notwendiger Kompensationen;
 - 4) unberechtigte und sinnwidrige Gruppenbildung;
 - 5) mangelhafte Erläuterung

b) im Geschäftsbericht:

- 1) falsche und ungenaue (undeutliche) Angaben über gesetzlich vorgeschriebene und gesetzlich nicht verlangte Tatsachen;
- 2) völliges oder teilweises Weglassen gesetzlich geforderter oder sonstiger zum Verständnis des Abschlusses oder zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens wesentlicher Sachverhalte.

Selbstverständlich muß man zwischen schweren und leichten Falschdarstellungen unterscheiden. Diese Betrachtung ist aber ebenso wie die Frage nach der Strafbarkeit nur strafrechtlich interessant. Wann eine Falschdarstellung endgültig zu einem Delikt wird, kann betriebswirtschaftlich allein nicht festgestellt werden. Es besteht auch kein Anlaß, in den leichten Bilanzfehlern möglicherweise Verschleierungen zu sehen. Wenn diese einfache Unterscheidung zutreffend wäre, hätte die Rechtsprechung sie sicherlich irgendwann einmal angewendet.

Über die Brücke der GoB gilt unser Ergebnis, wonach für Bilanzfehler die Bezeichnung "Verschleierung" nicht mehr angebracht ist, nicht nur für die Aktiengesellschaft, sondern auch für Unternehmungen anderer Gesellschaftsformen, letzten Endes und betriebswirtschaftlich gesehen gilt es für jede Bilanz.

Das bedeutet außerdem, daß die ehemals beabsichtigte Einschränkung der Strafbarkeit bei der Genossenschaft logisch nicht mehr beibehalten und sachlich - als Relikt des vorigen Jahrhunderts - nicht mehr vertreten werden kann. Es ist heute nicht einzusehen, warum das genossenschaftliche Rechnungs-

wesen in irgendeiner Form besonders nachsichtig behandelt werden müßte.

Auch bei Beachtung aller Bilanzierungsvorschriften bleibt immer noch ein bestimmter Spielraum, der im wesentlichen in den gesetzlich eingeräumten Wahlrechten bei der Aufstellung des Jahresabschlusses besteht. Dieser Spielraum ist im Sinne einer bilanzpolitischen Beweglichkeit vom Gesetzgeber gewollt. Der Bilanzleser muß damit rechnen, denn die wenigen noch verbliebenen bilanzpolitischen Möglichkeiten sind bekannt. In welchem Verhältnis steht aber die Bilanzpolitik zu den Bilanzfehlern?

Unter Bilanzpolitik versteht man allgemein die bewußte praktische Gestaltung des externen Jahresabschlusses in Richtung auf bestimmte Zielsetzungen¹⁾.

Die Frage, ob die Bilanzfehler in den Kreis dieser Maßnahmen einzubeziehen sind oder nicht, wird im Schrifttum uneinheitlich beantwortet.

Sandig²⁾ führt als jüngster Repräsentant die Gruppe derer an,

-
- 1) In internen Bilanzen würden derartige Maßnahmen eine Selbsttäuschung zur Folge haben. Vgl. Kofahl, Günther und Dieter Pohmer, Praktische Bilanzgestaltung, in: WPg. 1950, S.541; Le Coutre, Walter, Bilanzpolitik, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift für Otto R. Schnutenhaus, Hrsg. Carl W. Meyer, Berlin 1959, S.131.
 - 2) Vgl. Sandig, Curt, Die Führung des Betriebes, Betriebswirtschaftspolitik, Stuttgart 1953, S.130 ff.; Derselbe, Betriebswirtschaftspolitik, 2.A., Stuttgart 1966, S.264 ff. Der gleichen Ansicht sind: Schreier, Johannes, Bilanzpolitik, Berlin 1920, S.3 f.; Klebba, Walter, Revisionspraxis, S.157; Derselbe, Die Formen, S.111: "Alle Bilanzkünste - gleichgültig welche Sonderbezeichnungen auf sie entfallen - stellen Mittel der Bilanzpolitik dar". Le Coutre, Walter, Bilanzpolitik, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, 2.A., Stuttgart 1955, Bd.1, Sp.633; Derselbe, Bilanz-

die auch die Bilanzfehler zur Bilanzpolitik zählen: "Es gibt keine Grenze zwischen Politik und Delikt, ganz gleich, ob es sich um das Gebiet der Bilanzen allein, der innerbetrieblichen Politik, der betrieblichen Marktpolitik oder der Staatspolitik handelt. Alle Politik kann sich erlaubter und unerlaubter Mittel bedienen. Es gelten dafür die bekannten Sätze: Der Erfolg entscheidet, und: Wo kein Kläger, da ist kein Richter"¹⁾. Bei der Auswahl der Mittel für die Erreichung von Zielen komme es auf das Verantwortungsbewußtsein des Entscheidenden an. Letzterer trage die Verantwortung vor dem Gesetz und seinem Gewissen. Bilanzpolitik höre aber nicht dort auf, wo von der Rechtsprechung die Grenze des Erlaubten gezogen werde. Wenn überhaupt, könne eine Grenze nur in der "engen" oder "weiten" Gewissensentscheidung des Entscheidenden liegen, "denn Führungsentscheidung und Gewissensentscheidung erfolgen gleichzeitig"²⁾.

Demnach würden die eindeutigen Gesetzesverstöße und Regelwidrigkeiten des Bilanzierenden mit relativ weitem Gewissen genauso als Bilanzpolitik bezeichnet werden wie die ordnungsmäßige Rechnungslegung des gewissenhaften und ordentlichen Kaufmanns. Das scheint aber doch ungerechtfertigt oder zumindest terminologisch unzweckmäßig zu sein. Als Bilanzpolitik sollte nur die Beeinflussung des Jahresabschlusses innerhalb des Rahmens der Gesetze und der anerkannten Bilanzierungsgrundsätze gelten. Was darüber hinausgeht, sind eben Bilanzfehler,

.) politik, in: Probleme, S.132 f.; Kofahl, Günther, Bilanzierungspolitik, in: WPg. 1956, S.541. Sowohl in früheren als auch in späteren Veröffentlichungen ist Kofahl allerdings anderer Ansicht.

1) Sandig, Curt, Die Führung, S.130 f.; Derselbe, Betriebswirtschaftspolitik, S.266.

2) Vgl. derselbe, Betriebswirtschaftspolitik, S.267 f.

die von vornherein von der ordnungsmäßigen Bilanzpolitik unterschieden werden sollen, wobei nicht verkannt wird, daß auch von diesen - unrechtmäßigen - Maßnahmen bilanzpolitische Wirkungen ausgehen können. Eine eindeutige Grenze zwischen Bilanzpolitik und Bilanzfehlern zu ziehen, hängt im Einzelfall davon ab, ob Bilanzfehler exakt bestimmbar sind. Hier hat in Zweifelsfällen der Richter und der betriebswirtschaftliche Sachverständige das letzte Wort zu sprechen.

Aus ähnlichen Erwägungen befürwortet eine ganze Reihe von Autoren die terminologische Trennung von Bilanzpolitik und Bilanzverstößen¹⁾.

"Logisch läßt sich eine derartige Ansicht nicht begründen; man kann, wenn man will, auch die umgekehrte Meinung vertreten. Die Entscheidung für die enge oder die weite Fassung des Begriffs ist allein Frage des persönlichen Bekenntnisses und

1) Vgl. Kofahl, Günther und Dieter Pohmer, Praktische Bilanzgestaltung, in: WPg. 1950, S.541; Michel, Otto, Der Einfluß der gegenwärtigen Steuerpolitik auf die Bilanzierungspraxis, in: WPg. 1952, S.102; Kofahl, Günther, Bilanztheoretisches und bilanzpolitisches Denken, in: BFuP 1953, S.209; Derselbe, Bewegungsbilanz und Bilanzpolitik, in: Internal Control durch Bewegungsbilanzen, Festschrift für Walter le Coutre, Hrsg. Erich A. Weilbach, Stuttgart 1960, S.219; Bouffier, Willy, Bilanzpolitik, in: HdB, 3.A., Stuttgart 1957, Bd.1, Sp.1146: Seine Stellung ist allerdings nicht ganz eindeutig; Hasenack, Wilhelm, Zur Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, BFuP 1960, S.101; Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962, S.56; Vogt, Fritz Johannes, Bilanztaktik, Wahlrechte des Unternehmers beim Jahresabschluß, 6.A., Heidelberg 1963, S.33; Mutze, Otto, Zur Systematik bilanzpolitischer Maßnahmen, NB 1964, S.108; Mellerowicz, Konrad, Unternehmenspolitik, Bd.3, Freiburg i.Br. 1964, S.212; Kresse, Werner, Die neue Handelsbilanz, S.81 ff.

steht deshalb außerhalb deduzierbarer Schlußfolgerungen"¹⁾. "Eine Spekulation darauf, daß beispielsweise eine Bilanzfälschung...nicht entdeckt würde, liegt nach unserer Auffassung also nicht mehr im Rahmen der Bilanzpolitik"²⁾. Gerade die in Gesetz und Bilanzierungsgrundsätzen festgelegten Normen geben der von Sandig zitierten Gewissensentscheidung den entsprechenden Halt. "Wenn es heißt, 'in der Wahl des richtigen Mittels zeigt sich die Kunst des Bilanzierenden'..., so kann ein Bilanzdelikt nie ein 'richtiges' Mittel sein...Gerade bei Betrachtungen der Bilanzpolitik müssen die wohlverstandenen Grenzen bilanzpolitischer Maßnahmen klar vor Augen stehen"³⁾.

Diese Grenzen werden von den meisten Autoren da gesehen, wo die gesetzlichen Vorschriften mißachtet werden. Einige Unklarheit besteht im Schrifttum darüber, ob auch die GoB hiervon betroffen sind. Michel, Vogt und Rössle schließen offensichtlich auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung ein⁴⁾. Harder⁵⁾ meint dagegen, für den Bilanzpolitiker sei

-
- 1) Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, S.56. Er begründet das Eintreten für die enge Fassung auf S.53 ff.: U.a. sei die individuelle Verhaltensfreiheit in einem Rechtsstaat nur dann gegeben, wenn zwingende Gesetzesnormen eingehalten würden. Wenn Politik die Kunst des Möglichen sei, würden rechtswidrige Handlungen als "objektiv unmöglich" ausscheiden. Es ist jedoch verfehlt, gegenüber Sandig mit rechtsethischen Vorstellungen und Überzeugungen zu argumentieren. Sandig gibt kein ethisches Urteil ab, sondern verwendet den Ausdruck "Politik" anders.
 - 2) Kofahl, Günther und Dieter Pohmer, Praktische Bilanzgestaltung, S.541.
 - 3) Mutze, Otto, Zur Systematik, S.108.
 - 4) Vgl. Michel, Otto, Der Einfluß, S.102; Vogt, Fritz Johannes, Bilanztaktik, S.33; Rössle, Karl, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5.A., Stuttgart 1965, S.205.
 - 5) Vgl. Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, S.63.

nur der rechtlich zulässige Spielraum interessant. Für die Beachtung der GoB bleibe kein Raum, da sie die Bewegungsfreiheit entscheidend einschränkten. "Würde der Bilanzpolitiker diesen Bilanzierungsgrundsätzen folgen, könnte er die bilanzpolitischen Zwecke nicht erfüllen. Hieraus geht bereits eindeutig hervor, daß es ein Widerspruch in sich selbst wäre, den genannten Prinzipien eine normierende Kraft zuzuerkennen"¹⁾.

Es ist also die Frage zu beantworten, ob es sich bei den GoB um verbindliche Rechtsnormen handelt oder nicht. Im ersten Fall würde die Argumentation von Harder in sich zusammenfallen.

Obwohl ausdrücklich in den Gesetzen für die Rechnungslegung vorgeschrieben²⁾, werden die GoB nicht einhellig als Rechtsnormen anerkannt³⁾. Juristisch handelt es sich dann um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der hauptsächlich durch die kodifizierten Vorschriften, aber auch durch die zu ermittelnde Anschauung der Praxis auszufüllen ist⁴⁾. Dieser Ansicht wird

1) Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, S.63.

2) Vgl. § 38 Abs.1 HGB, § 149 Abs.1 AktG 1965, § 41 Abs.1 GmbHG, § 33b Abs.1 GenG.

3) Vgl. Kresse, Werner, Die neue Handelsbilanz, S.14; Mutze, Otto, Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktienrechtsreform, in: WPg. 1965, S.169 ff.

4) Abgesehen von der "Anschauung der Praxis", die nicht mehr als Maßstab der GoB angesehen werden kann, ist durch die Verlagerung des Schwerpunkts von den ungeschriebenen zu den geschriebenen Grundsätzen diesen Prinzipien weitgehend ihre Unbestimmtheit und Strittigkeit genommen. Dabei können die aktienrechtlichen Bestimmungen - rein formal gesehen - nicht für andere Gesellschaftsformen herangezogen werden. "Praktisch entspricht es aber den allgemein geübten Gepflogenheiten, diese Vorschriften" - als Bestandteile der GoB - "auch hierfür anzuwenden". Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, S.197; ähnlich Eder, Karl, Das neue deutsche Aktiengesetz und seine Bedeutung für die GmbH, in: GmbH-Rundschau 1965, S.147.

von verschiedener Seite widersprochen¹⁾. "Es gibt geschriebene und ungeschriebene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die Rechtsnatur der ungeschriebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist umstritten. Eine höchstrichterliche Entscheidung ist dazu noch nicht ergangen"²⁾. Es besteht aber keine Veranlassung, die ungeschriebenen GoB, auf die der Gesetzgeber in den Gesetzen ausdrücklich hinweist, nicht als gesetzliche Normen zu betrachten, "nach denen sich der Kaufmann richten und deren Beachtung der Wirtschaftsprüfer überwachen muß. Ihre Nichtbeachtung kann Schadensersatzansprüche oder unter Umständen sogar strafrechtliche Folgen auslösen"³⁾. Auch Münstermann legt den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung den Charakter grundlegender Ordnungsvorschriften bei, die für Buchführung und Jahresabschluß zu beachten seien. Er meint: "Sie sind teils gesetzlich fixiert, teils ergänzen sie als ungeschriebene Norm das kodifizierte Recht"⁴⁾.

Berücksichtigt man die letzten Ausführungen und die Tatsache, daß in dieser Arbeit die Bilanzfehler als Verstöße gegen die GoB einschließlich der gesetzlichen Vorschriften definiert sind, dann steht dem nichts im Wege, unter Bilanzpolitik nur solche, den Jahresabschluß betreffenden Maßnahmen zu

1) Vgl. Döllner, Georg, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, S.653 ff.; Waldner, Wolfgang und Erhard Tiefenbacher, Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur, S.1108 ff. Vgl. auch die jeweils angegebene Literatur.

2) Waldner, Wolfgang und Erhard Tiefenbacher, Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur, S.1111.

3) Ebenda, S.1110. Gerade die letzten Folgen werden von der Gegenseite angezweifelt.

4) Münstermann, Hans, Buchhaltung und Bilanz, S.564.

verstehen, die keine Bilanzfehler sind. Obwohl die einstige Bedeutung der Bilanzpolitik im Sinne der Terminologie des Verfassers schon infolge der konkret fixierten Grundsätze im Aktienrecht 1965 beträchtlich zurückgehen wird¹⁾, werden selbst bei genauester Einhaltung der Bilanzierungsgrundsätze noch gewisse Maßnahmen möglich sein, die den Gegenstand der Bilanzpolitik bilden²⁾. Von den im neuen Aktiengesetz enthaltenen Bilanzierungsgeboten, -verboten und -wahlrechten kommen für bilanzpolitische Maßnahmen nur die letzteren in Betracht³⁾. Keinesfalls sind derartige bilanzpolitische Maßnahmen gesetzwidrig, weshalb sie auch nicht Gegenstand von Bilanzverschleierungen sein können.

Zum Schluß soll noch einiges über die heutige Bedeutung fehlerhafter Jahresabschlüsse gesagt werden.

Ausgesprochen schwerwiegende Bilanzfehler, wie sie Ende des vorigen und Anfang dieses Jahrhunderts an der Tagesordnung gewesen zu sein scheinen, gehören in jenen Formen und Auswüchsen der Vergangenheit an. Das geht bereits daraus hervor, daß die grundlegenden Entscheidungen der höchststrichterlichen Rechtsprechung und der größte Teil der einschlägigen Veröffentlichungen nun schon Jahrzehnte zurückliegen. Der Grund

1) Vgl. Harder, Ulrich, Bilanzpolitik, S.233; vgl. auch Kofahl, Günther, Bilanzpolitische Gedanken zur Aktienrechtsreform, in: NB 1965, S.194 ff.

2) Vgl. Rössle, Karl, Allgemeine, S.205.

3) Kresse zählt eine Reihe bilanzpolitischer Maßnahmen auf, die unter dem neuen Aktienrecht noch möglich sind. Vgl. Kresse, Werner, Die neue Handelsbilanz, S.81 ff.; vgl. auch Bartke, Günther, Das neue Bewertungsrecht für Aktiengesellschaften unter bilanzpolitischem Aspekt, in: Gegenwartsfragen der Unternehmensführung, Festschrift für Wilhelm Hasenack, Herne/Berlin 1966, S.308 ff.

hierfür liegt hauptsächlich darin, daß in immer steigendem Maße Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in einzelnen gesetzlichen Vorschriften des Aktiengesetzes ihren Niederschlag gefunden haben und ihre Einhaltung damit eindeutig und zwingend vorgeschrieben war. Auch die Einführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung und andere Prüfungsbestimmungen haben dazu beigetragen, die Bilanzverstöße zu verringern¹⁾.

Nicht zu unterschätzen ist die Bedeutung der Tatsache, daß heute die Bilanzierenden selbst in der Regel das erforderliche Fachwissen als persönliche Voraussetzung besitzen, das überhaupt erst ordnungsmäßige Abschlüsse garantiert. Die Verantwortlichen haben allgemein - und das ist wohl uneingeschränkt (auch für die Genossenschaften) zu unterstellen - eine gute Ausbildung und teilweise ein entsprechendes Studium hinter sich²⁾.

Außerdem ist im Bereich der Rechnungslegung heute vieles geklärt und akzeptiert, was früher einmal äußerst umstritten war. Die Grundlage dieser objektiven Voraussetzungen einer richtigen Bilanzierung bilden die betriebswirtschaftliche Forschung und die Rechtsprechung. Das diesbezügliche Schrifttum ist fast unübersehbar.

Gründe für die Erschwerung von Falschdarstellungen im Jahresabschluß liegen heute auch auf organisatorischem Gebiet. Wäh-

1) Vgl. § 162 ff. AktG 1965; § 53 ff. GenG; § 57 ff. VAG; dann § 27 ff. KWG (Gesetz über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961, BGBl.I, Nr.49, S.881) und eventuell § 42a GmbHG. Die Verordnung über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten vom 7. Juli 1937, RGBl.I, Nr. 80, S.763, wurde durch das neue Kreditwesengesetz aufgehoben.

2) Vgl. Waldner, Wolfgang, Der Geltungsbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: NB 1960, S.21.

rend früher in einem Kleinbetrieb, der oft Familienbetrieb war, relativ leicht die verschiedensten Manipulationen möglich waren, ist dies in heutigen Großbetrieben kaum denkbar. Insbesondere die zunehmende Bedeutung von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen (ED-Anlagen) im Rechnungswesen aller Unternehmungen ist hier zu erwähnen¹⁾.

"Gesetzwidrige Eingriffe in die Datenverarbeitung zur Fälschung vor allem beim Jahresabschluß sind aus organisatorischen Gründen beim Einsatz von ED-Anlagen praktisch unmöglich. Dies gilt in besonderem Maße für Großbetriebe. Gesetzwidrige Manipulationen würden das Einverständnis einer Vielzahl von Personen voraussetzen (vor allem Geschäftsleitung, Sachbearbeiter, Leiter des Rechenzentrums, Programmierer, Operateure, Abstimmgruppe)"²⁾.

Es liegt außerdem im Bereich der Möglichkeit, daß die amerikanische Rechnungslegungspraxis die deutschen Verhältnisse beeinflußt. Die jetzt bei uns durch das Aktiengesetz 1965 erfolgte Einengung stiller Reserven ist vielleicht schon ein Schritt in dieser Richtung, denn in den USA wird deren bewußte Bildung grundsätzlich abgelehnt. Jede Form der stillen Rücklagenbildung gilt als Verletzung der "accepted accounting principles". Deshalb sind stille Rücklagen aufzulösen, sobald

-
- 1) Die GoB können ohne weiteres auch bei elektronischer Datenverarbeitung befolgt werden. ED-Anlagen begünstigen sogar deren Einhaltung und bieten größere Sicherheit. Vgl. Pohlert, Thilo, Grundsatzprobleme der Automation von Buchführungen, in: WPg. 1958, S.438; Lohmann, G.S., Ordnungsmäßigkeit einer mit elektronischen Datenverarbeitungsanlagen erstellten Buchführung, in: StBP 1962, S.146; Hartmann, Bernhard, Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, in: WPg. 1965, S.403.
 - 2) Hartmann, Bernhard, Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, S.402.

sie erkannt sind¹⁾). Außerdem informieren die Gesellschaften in den Vereinigten Staaten die Öffentlichkeit besonders gut. Sie "gehen in der Bekanntgabe ihrer Interna außerordentlich weit und liefern...den statistischen Behörden des Landes sowie der breiten Öffentlichkeit während des Verlaufes des Geschäftsjahres sehr umfangreiches Zahlenmaterial über die Entwicklung der von ihnen bearbeiteten Geschäfte"²⁾.

Ansätze einer vergrößerten Publizität finden sich neuerdings vereinzelt auch schon in der Bundesrepublik³⁾. Ein künftiger schärferer Wettbewerb könnte auch eine bessere und freimütige Information der Öffentlichkeit nach sich ziehen, falls die Veröffentlichung solcher Bilanzen als "public relations" angesehen würde. Nebenbei würden die absatzpolitischen Instrumente der Unternehmen bereichert.

Obwohl die Bilanzfehler ihre einstige Bedeutung verloren haben und die Bilanzierungspraxis sich weitgehend an die Vorschriften des Aktiengesetzes hält, sind teilweise noch Mängel

-
- 1) Vgl. Wixon, R., editor, Accountants' Handbook, 4.A., New York 1957, Section 22, S.22: "When secret reserves are uncovered immediate correction of the accounts is the only proper course of action". Zit. nach: Schönfeld, Hanns-Martin und H. Peter Holzer, Bilanzen der amerikanischen Industrie, in: ZfB 1965, S.504. Die Übersetzung der Verfasser, die Auflösung habe durch Wirtschaftsprüfer zu erfolgen, ist offensichtlich nicht ganz korrekt. Vgl. außerdem: Kalisch, Hans, Schwarze Reserven in Deutschland und Amerika, in: ZeitgemStuF 1928, S.141 ff.
 - 2) Solmssen, Georg, Probleme des Aktienrechts unter besonderer Berücksichtigung ihrer Entwicklung in den Vereinigten Staaten, in: Bankarchiv 1926, S.47. Vgl. auch Engelmann, Konrad, Über Methoden der amerikanischen Geschäftsberichterstattung, in: ZfB 1966, S.411 ff.
 - 3) Vgl. Mut zur Offenheit, in: HBl. Nr.55 v. 19./20.3.1965, S.9. Der Hoesch-Konzern gab anlässlich einer Bilanzbesprechung vor Journalisten alle gewünschten Auskünfte über die Ertragslage, den Gewinn und die Körperschaftsteuer.

in veröffentlichten Abschlüssen zu beobachten, die sich auf die Gestaltung und die Gliederung der Bilanz beziehen. Andere Mängel dürften für Außenstehende auch kaum erkennbar sein. Nach Forster¹⁾ sind heute noch folgende Fehler festzustellen:

- "1. Formelle Mängel der Bilanzgestaltung,
2. Unklarheiten der Ausweisform oder in der Benennung der Positionen,
3. mangelnde Abstimmung zwischen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung,
4. Fehlen gesetzlich geforderter Angaben,
5. Zusammenziehung gesetzlich vorgeschriebener Positionen,
6. Aufgliederung nicht aufgliederungsfähiger Positionen,
7. Prüfung durch Nicht-Wirtschaftsprüfer".

Es handelt sich hierbei um formale Fehler, die jedem aufmerksamen und kritischen Bilanzleser auffallen müssen. Das Auftreten dieser Mängel ist umso erstaunlicher, als erstens die Gliederungsvorschriften zwingenden Charakter tragen²⁾ und als zweitens alle Abschlüsse das uneingeschränkte Abschlußprüfer-
testat erhielten.

Im Gegensatz zu den formalen Fehlern können Bewertungsverstöße, Scheingeschäfte, Schiebungen und Unvollständigkeiten insbesondere von Abschlußprüfern aufgedeckt werden.

-
- 1) Forster, Karl-Heinz, Fehlerhafte und unzureichende Jahresabschlüsse, in: NB 1955, S.41. Vgl. auch Pohmer, Dieter, Verstöße gegen die Vorschriften des Aktiengesetzes in veröffentlichten Bilanzen, in: WP 1950, S.289 ff.; Forster, Karl-Heinz, Die aktienrechtliche Bilanzierungspraxis im Spiegel veröffentlichter Bilanzen, in: NB 1954, S.144 ff.
 - 2) Vgl. Forster, Karl-Heinz, Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, in: WPg. 1965, S.473 ff.
Forster bezieht sich mit seinen Ausführungen auf das BGH-Urteil AZ II ZB 8/65 v. 31.5.1965, in: WPg. 1965, S.429.

Bewertungsfehler können entweder zu einer ungünstigen oder zu einer günstigen Darstellung führen, je nachdem, ob zu niedrig oder zu hoch bewertet wird. Obwohl willkürliche Unterbewertungen von Aktiven und Überbewertungen von Passiven von betriebswirtschaftlicher Seite schon immer zu Recht kritisiert wurden¹⁾, bedeuten sie jedoch weder eine Gefahr für die Existenz des Betriebes selbst noch für die Gläubiger. Dagegen zeigen Beispiele aus neuerer Zeit, daß bei riskanter operierenden und weniger gut fundierten Unternehmen eine künstlich hochgehaltene Bewertung gesunde Verhältnisse vortäuschen, zumindest das Bekanntwerden ernster Schwierigkeiten oder den völligen Zusammenbruch - zum Schaden aller Geschäftspartner - hinauszögern kann²⁾. Das ist auch der Grund dafür, daß das juristische Interesse immer nur den Höherbewertungen zugewandt war.

Wenn man bedenkt, daß es Aufgabe der Abschlußprüfung ist, zu untersuchen, ob die für den gesamten Jahresabschluß gelten-

-
- 1) Vgl. u.a. Ruth, R. und K. Schmaltz, Die neue Bilanz der Aktiengesellschaft in rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Beleuchtung, Berlin 1932 (Auf S.9 werden die Gründe für eine ungünstige Darstellung genannt); Weilbach, Erich A., Stille Reserven - nur ein Vorteil? Stuttgart 1960.
 - 2) Vgl. Schmitz, Horst, Mit Bauaktien auf Sand gebaut, in: HBl. Nr.128 v. 7.7.1965, S.7; Derselbe, Was ist das WP-Testat noch wert? in: HBl. Nr.206 v. 25.10.1965, S.8. Insbesondere wird auf die Firma Boswau & Knauer AG verwiesen, die ihre drohende Verlustsituation verheimlichte, so daß von den Aktionären schließlich Strafanzeige nach § 294/296 AktG 1937 erstattet wurde. Vgl. HBl. Nr.6 v. 11.1.1965, S.12; Nr.7 v. 12.1.1965, S.14; Nr.22 v. 2.2.1965, S.7; Nr.42 v. 2.3.1965, S.6; Nr.25 v. 5./6.2. 1965, S.9. Weitere Beispiele strapazierter Bewertung lieferten in letzter Zeit die Frisia AG, die Krefft AG und die AHI-Bau.

den Normen eingehalten worden sind¹⁾, ist es erstaunlich, daß nur von einem Abschlußprüfer das Testat eingeschränkt wurde.

Forster²⁾ meint, aus den trotz Abschlußprüfern unzureichend aufgestellten Jahresabschlüssen ließe sich ein Urteil über die Unabhängigkeit und das Durchsetzungsvermögen des Prüfers gewinnen. Die Praxis bestätigt scheinbar diese Ansicht, denn in einem der hier angeführten Beispiele wurde ein Wirtschaftsprüfer abgewählt, "weil er letztlich nicht das getan hat, was die Verwaltung wollte"³⁾. Sicherlich sind diese Vorkommnisse als Ausnahmen anzusehen. Grundsätzlich hat aber das Testat des Abschlußprüfers nur dann einen Sinn, "wenn die paar schwarzen Schafe rechtzeitig aus der Herde seriöser Kaufleute aussortiert werden. Eine Pflichtprüfung, die den 99,9 % ordentlichen Kaufleuten bescheinigt, daß sie ordentlich sind, ist sinnlos, wenn man bei den 0,1 %, die wackeln, keine Einschränkung macht"⁴⁾.

Sieht man die heutige Prüfungspraxis realistisch, so ist anzunehmen, daß die erwähnte Unabhängigkeit im allgemeinen vorhanden ist. Fehlte im übrigen das Durchsetzungsvermögen, so würden wahrscheinlich nicht "99,9 %" aller Jahresabschlüsse ordnungsmäßig aufgestellt sein. Das bedeutet aber, daß heute

1) "Diese für das Rechnungswesen relevanten kodifizierten und nicht kodifizierten Bestimmungen des Handelsrechts bilden den Prüfungsmaßstab". Schulze zur Wiesch, Dietrich W., Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, in: ZfB 1965, S.643.

2) Vgl. Forster, Karl-Heinz, Fehlerhafte und unzureichende Jahresabschlüsse, S.42, Anm.1.

3) Ringleb, Günter, In Geldsachen hört die Gemütlichkeit auf, in: HB1. Nr.6 v. 11.1.1965, S.12.

4) Schmitz, Horst, WP-Testat, S.8.

dem Abschlußprüfer als dem Inhaber der fachlichen Voraussetzungen die wichtige Aufgabe zufällt, Falschdarstellungen zu entdecken und letztlich zu verhindern. Das gilt nicht nur für die von den Strafvorschriften betroffenen, zur Prüfung gesetzlich verpflichteten Gesellschaften, sondern auch für die vielen anderen Unternehmungen, die sich freiwillig einer Abschlußprüfung unterziehen.

Abkürzungen

A.	Auflage
Abs.	Absatz
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
ArchRevTrhW	Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen
Art.	Artikel
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BegründungRegE	Begründung des Regierungsentwurfs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
EG	Einführungsgesetz zum AktG 1965
Entsch.	Entscheidung
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	und folgende Seite
ff.	und folgende Seiten
FR	Finanz-Rundschau

GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz, betreffend die GmbH
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HBl.	Handelsblatt
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
JherJb.	Jherings Jahrbücher der Dogmatik des bürgerlichen Rechts
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KO	Konkursordnung
Lfg.	Lieferung
lt.	laut
NB	Neue Betriebswirtschaft
Nr.	Nummer
o.a.	oben angeführt(e,en)
öBGBl.	österreichisches Bundesgesetzblatt
öRGBl.	österreichisches Reichsgesetzblatt
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGSt	Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen (amtliche Sammlung)
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (amtliche Sammlung)

S.	Seite
s.a.	siehe auch
SächsArch	Sächsisches Archiv für Deutsches Bürgerliches Recht
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung
Sp.	Spalte
Stbg	Die Steuerberatung
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.ä.	und ähnliche(s)
usw.	und so weiter
v.	von, vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vgl.	vergleiche
WiGBI.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WP	Der Wirtschaftsprüfer
WPg.	Die Wirtschaftsprüfung
WT	Der Wirtschaftstreuhand
ZAkDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht
z.B.	zum Beispiel
ZeitgemStuF	Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaft- liche Forschung
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert

Literaturverzeichnis

I Verwendetes Schrifttum

1. Monographien, Kommentare, Aufsätze und Dissertationen

- Adler, Hans,
Walther Düring
und Kurt Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der
Aktiengesellschaft, 3.A., Stutt-
gart 1957 (zit. Adler-Düring-
Schmaltz, Rechnungslegung).
- Alsberg, Max Die Auslegung der Handelsstrafge-
setze, in: Festschrift für Albert
Pinner, 2. Teil, Berlin/Leipzig
1932.
- Altgelt, Konrad Verschleierung von Aktienbilanzen,
Diss. Breslau 1921.
- Altmann, Ludwig,
Siegfried Jacob
und Max Weiser Das österreichische Handels-,
Wechsel- und Scheckrecht, Wien
1925 (zit. Altmann-Jacob-Weiser,
Das österreichische Handelsrecht).
- Anderson, Viktor Grundsätze ordnungsmäßiger Bilan-
zierung in der Rechtsprechung der
Finanzgerichte, Heidelberg 1965.
- Aufermann, Ewald in: Spohr, Werner (Hrsg.), Buch-
führung und Bilanz, Loseblattaus-
gabe, Lfg. Nr. 18 v. 25.10.1950.
- Baier Buchhaltungs- und Bilanzfälschun-
gen unter steuerlichem Gesichts-
punkt, in: Handbuch der steuer-
lichen Betriebsprüfung, Hrsg. Fritz
Reinhardt, Bd.2, Berlin/Wien 1938,
S.156 ff.
- Baier, Willy und
Herbert Fähnrich Die steuerliche Betriebsprüfung,
Stuttgart 1955.
- Barth, Kuno Die Jahresbilanz der Unternehmung,
Stuttgart 1950.
- Barth, Kuno Die Entwicklung des deutschen
Bilanzrechts, Bd.1: Handelsrecht,
Stuttgart 1953.
- Bartke, Günther Das neue Bewertungsrecht für
Aktiengesellschaften unter bilan-
zpolitischen Aspekt, in: Gegenwarts-
fragen der Unternehmensführung,
Festschrift für Wilhelm Hasenack,
Herne/Berlin 1966.

- | | |
|--|---|
| Bauer, Josef | Inventur und Bilanz bei Aktiengesellschaften, 3.A., Leipzig 1906. |
| Baumbach, Adolf und Wolfgang Hefermehl | Wechselgesetz und Scheckgesetz mit Nebengesetzen, 8.A., München/Berlin 1965 (zit. Baumbach-Hefermehl, Wechselgesetz und Scheckgesetz). |
| Baumbach, Adolf und Alfred Hueck | Aktiengesetz, 12.A., München/Berlin 1965 (zit. Baumbach-Hueck, Aktiengesetz). |
| Baumbach, Adolf und Alfred Hueck | GmbH-Gesetz, 11.A., München/Berlin 1964 (zit. Baumbach-Hueck, GmbH-Gesetz). |
| Bautz, Hans | Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit besonderer Berücksichtigung ihrer Entwicklungsmöglichkeiten, Diss. Freiburg 1951. |
| Beeler, G. | Unwahre und falsche Bilanzen - Bilanzfälschungen, in: SJZ 1952, S.217 ff. |
| Beigel, Rudolf | Das Buchführungsrecht der Aktiengesellschaften, im besonderen die Bilanz der Aktiengesellschaften nach dem neuen Handelsgesetzbuch und der sonstigen neuen kaufmännischen Gesetzgebung, Leipzig 1900 (?) (zit. Das Buchführungsrecht der Aktiengesellschaften). |
| Beigel, Rudolf | Betrachtungen über die Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften, Straßburg 1905. |
| Beigel, Rudolf | Buchführung und Abschlüsse der Handelsgesellschaften nach Gesetz und Technik, Teil 2: Die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, Leipzig 1914. |
| Beigel, Rudolf | Bilanz, in: Buchhaltungslexikon, Hrsg. Robert Stern, 2.A., Berlin/Leipzig/Wien 1917 und 3.A., Berlin/Leipzig/Wien 1927, jeweils Bd.1, S.305 ff. |
| Beigel, Rudolf | Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, 3.A., Dresden 1922. |
| Berg, Karl | Wie bilanziert der Kaufmann? 8.A., Bonn 1947. |

Bericht	Bericht der durch den 34. Deutschen Juristentag zur Prüfung einer Reform des Aktienrechts eingesetzten Kommission, Ständige Deputation des Deutschen Juristentages, Mannheim/Berlin/Leipzig 1928.
Berliner, Manfred	Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 7.A., Hannover 1924.
Beuck, W.	Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele für das gewerbliche Betriebsvermögen, Berlin 1937.
Bondi, Arthur	Neue Wege des Aktienrechts, Wien/Leipzig 1933.
Bondi, Felix	Offenheit und Wahrheit im Aktienwesen, in: SächsArch. 1904, Bd.14, S.188 ff.
Bott, Karl	Die Bilanz des Kaufmanns, 9.A., Stuttgart 1947.
Bouffier, Willy	Die Bedeutung der Gliederung für die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfhF 1957, S.417 ff.
Bouffier, Willy	Bilanzpolitik, in: HdB, 3.A., Stuttgart 1957, Bd.1, Sp.1144 ff.
Brodmann, Erich	Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 2.A., Berlin/Leipzig 1930 (zit. GmbH-Gesetz).
Chenau-Repond, Julius	Wie liest man eine Bilanz? 32.A., Stuttgart 1965.
Danielcik, Hans Peter	Aktiengesetz, Berlin 1937.
Dankmeier, Heinz	Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, Diss. Dresden 1937.
Dankmeier, Heinz	Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in: ZfhF 1937, S.517 ff. und S.564 ff.
Demelius, Heinrich (Hrsg.)	Das für Österreich vorläufig in Geltung gesetzte Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897 (ohne Seehandelsrecht) und die wichtigsten handelsrechtlichen Nebengesetze, 24.A., Wien 1949, (zit. HGB für Österreich).
Döllerer, Georg	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: WPg. 1959, S.653 ff. und in: BB 1959, S.1217 ff.

- Döllerer, Georg Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB 1965, S.1405 ff.
- Eder, Karl Das neue deutsche Aktiengesetz und seine Bedeutung für die GmbH, in: GmbH-Rundschau 1965, S.147 ff.
- Ehrenberg, Victor Die Pflicht zur Wahrheit und Offenheit in den Bilanzen und Jahresberichten der Aktiengesellschaften, in: JherJb. 1907, 2. Folge, Bd.15, S.291 ff.
- Ehrenberg, Victor Bilanz und stille Reserven, in: JherJb. 1907, 2. Folge, Bd.16, S.215 ff.
- Eiselen, Hermann Hauptprobleme der DM-Eröffnungsbilanz im Lichte der betriebswirtschaftlichen Theorie und der Erfahrungen mit der Goldmark-Bilanzierung, Wolfenbüttel 1952.
- Endemann, W. Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, vom 11.6.1870, mit historisch kritischer Einleitung und ausführlichen Erläuterungen aus den amtlichen Materialien, Berlin 1870 (zit. Aktiengesetz 1870).
- Engelmann, Konrad Über Methoden der amerikanischen Geschäftsberichterstattung, in: ZfB 1966, S.411 ff.
- Erbs, Georg,
Max Kohlhaas u.a. Strafrechtliche Nebengesetze, Loseblatt-Kommentar, Bd.1, Stand Oktober 1964 (zit. Erbs-Kohlhaas, GmbH-Gesetz).
- Erler, Friedrich Wie bilanziere ich richtig? Charlottenburg 1932.
- Falk Wahre und falsche, verschleierte und gefärbte Bilanzen, in: Organisation 1906, S.310 f.
- Fischer, Curt Eduard Zur Problematik um die "wahre" Bilanz, in: FR 1954, S.322 ff.
- Fischer, Rudolf Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, Leipzig 1913.
- Fleischhauer, Helmut Bilanzierungsgrundsätze, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität und DM-Eröffnungsbilanz, Wiesbaden 1949.

- Förtsch, R. Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Leipzig 1892 (zit. GmbH-Gesetz).
- Forster, Karl-Heinz Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, in: WPg. 1965, S.473 ff.
- Forster, Karl-Heinz Die aktienrechtliche Bilanzierungspraxis im Spiegel veröffentlichter Bilanzen, in: NB 1954, S.144 ff.
- Forster, Karl-Heinz Fehlerhafte und unzureichende Jahresabschlüsse, in: NB 1955, S.41 ff.
- Friedländer, Heinrich Aktienrecht, Stuttgart 1932.
- Fuchs, Hermann Begriff, Formen und Ausweis der Beteiligungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung im Jahresabschluß, Würzburg-Aumühle 1939.
- Gadow-Heinichen Aktiengesetz, Kommentar bearbeitet von W. Gadow, E. Heinichen, Eberh. Schmidt, W. Schmidt und O. Weipert, Berlin 1939 (zit. Gadow-Heinichen, Aktiengesetz).
- Gareis, Carl und Otto Fuchsberger Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, Berlin 1891.
- Geroldt, Friedrich § 314 Absatz I, Ziffer I HGB, Diss. Freiburg 1927.
- Gerstner, Paul Revisionstechnik, Handbuch für die kaufmännische und behördliche Buchprüfung, 3.A., Berlin/Leipzig 1922 und 6.A., Berlin 1940 (zit. Revisionstechnik).
- Gerstner, Paul Bilanzanalyse, 11.A., Berlin 1944.
- Gerstner, Paul und Walter Klebba Bilanz-Schlüssel, 7.A., Berlin 1962.
- Gnam, Arnulf Lehr- und Handbuch der Betriebsprüfung, 2.A., Nürnberg 1950.
- Gnam, Arnulf und Anton Sirch Buchführungsschliche, eine Systematik von Buchführungsfehlern, die nicht mehr lohnen, Stuttgart-Degerloch 1953 (zit. Buchführungsschliche).
- v. Godin, Reinhard und Hans Wilhelmi Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, 2.A., Berlin 1950 (zit. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1937).

- Godin-Wilhelmi
Aktiengesetz vom 6.9.1965, Kommentar bearbeitet von Hans Wilhelmi und Sylvester Wilhelmi, 3.A., Berlin 1967 (zit. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz 1965).
- Götze, Hermann
Grundzüge der Bilanzierung, Berlin 1947.
- Goldschmit, Friedrich
Greiffenhagen, Hermann
Das neue Aktienrecht, München 1932. Zur Bedeutung aktienrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Unternehmungen außerhalb der Aktiengesellschaft, in: WPg. 1966, S.141 ff.
- Gronenborn, Jakob
Die Grundsätze der Bilanzkontinuität in der wirtschaftlichen und steuerlichen Erfolgsbilanz, Diss. Köln 1938.
- Großmann, H.
Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Berlin 1938.
- Gutenberg, Erich
Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB 1965, S.13 ff.
- Haas, Gerhard und
Lothar Oechsner
Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Bd.1, Grundsätze der Rechnungslegung, Wiesbaden 1958.
- Hachenburg, Max,
Fritz Bing und
Walter Schmidt II
Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (früher Staub-Hachenburg), 5.A., Bd.2, Berlin/Leipzig 1927 (zit. Hachenburg, GmbH-Gesetz, 5.A.).
- Hachenburg, Max
Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (früher Staub-Hachenburg), bearbeitet von Walter Schmidt, Wolfgang Schilling, Ulrich Klug und Reinhard Goerdeler, 6.A., Bd.2, Berlin 1959 (zit. Hachenburg, GmbH-Gesetz, 6.A.).
- v. Hahn, Friedrich
Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, 3.A., Braunschweig 1877.
- Harder, Ulrich
Hartmann, Bernhard
Bilanzpolitik, Wiesbaden 1962. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen, in: WPg. 1965, S.397 ff.

- Hasenack, Wilhelm Zur Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, insbesondere zur Berichtspflicht des Wirtschaftsprüfers über stille Reserven, in: BFuP 1960, S.101 (zit. Zur Rechnungslegung der Aktiengesellschaft).
- Hax, Karl Die Bilanz der Unternehmung, in: JuS 1963/64 (in Fortsetzungen).
- Heinen, Edmund Handelsbilanzen, 2.A., Wiesbaden 1962.
- Heinzerling, W. Prüfung und Kritik einer Bilanz, Berlin 1908.
- Helpenstein, Franz Die steuerliche Erfolgsbilanz und ihre Beziehung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin/Wien 1933, Bd.1, S.812 ff.
- Helpenstein, Franz Wahre Bilanzen, in: ZAKDR 1936, S.976 ff.
- Hertlein, Adolf und Kurt Meisner Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, 4.A., Wiesbaden 1956.
- Hirsch, Alfred Das Sonderstrafrecht der handelsrechtlichen Gesellschaften, in: Fünf strafrechtliche Abhandlungen, Carl Stooß gewidmet, Wien 1907.
- Horrwitz, Hugo, Horrwitz, Walter und Fritz Ullmann Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932 (zit. Horrwitz-Ullmann, Aktienrecht).
- Hubernagel, Gerhard Strafrecht und Betrieb, in: HdB, 2.A., Stuttgart 1939, Bd.2, Sp.1803 ff.
- Isaac, Alfred Bilanzen, Berlin/Wien 1930 und in: Die Handelshochschule, Berlin/Wien 1927(?), Bd.1, S.533 ff.
- Isaac, Alfred Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden 1953.
- Isaac, Alfred Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1954, 2.A., Wiesbaden 1954.
- Jacob, S. Bilanzdelikte, vom Standpunkte des österreichischen Strafrechtes, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin/Wien 1933, Bd.1, S.776 ff.

- Jenny, Ernst G. und
Georg Niedermeyer
Jenny, Ernst G. und
Georg Niedermeyer
- Jores, Arthur
- Jores, Arthur
Kalisch, Hans
- Kalveram, Wilhelm
- Kalveram, Wilhelm
- Kastner, Walther
- Katz, Edwin
- Kayser, Paul
- Kessler, Ernst
- Die Hintertüren der Buchhaltung,
Berlin-Halensee 1926.
Fälschung und Verschleierung in
der Buchhaltung, 6.A., neubearbei-
tet von T. Helm und G.-A. Baum-
gart, Berlin 1963.
Bilanzfälschung, in: Lexikon des
kaufmännischen Rechnungswesens,
Hrsg. Karl Bott, Stuttgart 1940,
Bd.1, Sp.516 ff.
Bilanzfrisur, in: dito, Sp.520 f.
Schwarze Reserven in Deutschland
und Amerika, in: ZeitgemStuF 1928,
S.141 ff.
Verstöße gegen die Grundsätze ord-
nungsmäßiger Bilanzierung, in: Die
Bilanzen der Unternehmungen, Fest-
gabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl
Meithner, Berlin/Wien 1933, Bd.1,
S.430 ff.
Versuche einer Systematik der Bi-
lanzdelikte, in: Ertel, H.A. (Hrsg.),
Wirtschaftsprüfung, Handbuch für
das Revisions- und Treuhandwesen,
Berlin/Wien 1938, Bd.1, S.87 ff.
Das österreichische Gesetz über
Aktiengesellschaften, Frankfurt/
Berlin 1965.
Die strafrechtlichen Bestimmungen
des Handelsgesetzbuches und das
Seehandelsstrafrecht, 2.A., Berlin
1902.
Gesetz, betreffend die Kommanditge-
sellschaften auf Aktien und die
Aktiengesellschaften, v.18.7.1884,
2.A., Berlin 1891 (zit. Aktienge-
setz).
Buchführungs- und Kapitaldelikte,
Bekämpfung und Verhütung von Ver-
fehlungen, Fälschungen, Verschlei-
erungen, sowie Beseitigung von Ver-
lustquellen und Leerlauf durch
zwangsläufige Kontrolle und be-
triebswirtschaftliche Tiefenprüfung
der Unternehmung, an Hand von 231
Erlebnissen, Stuttgart 1928 (zit.
Buchführungs- und Kapitaldelikte).

- Keyßner, Hugo Die Aktiengesellschaften und die Kommanditgesellschaften auf Aktien unter dem Reichsgesetz v.11.6.1870, Berlin 1873 (zit. Aktiengesellschaften).
- Keyßner, Hugo Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch nach Rechtsprechung und Wissenschaft, Stuttgart 1878 (zit. ADHGB).
- Klebba, Walter Buchführung und Bilanz, 3.A., Berlin 1961.
- Klebba, Walter Revisionspraxis, 4.A., Nürnberg/Darmstadt/Düsseldorf/Berlin 1953.
- Klebba, Walter Die Formen der Bilanzverschleierung, in: Stbg 1962, S.110 ff.
- Klinger, K. Zur Frage des Inhaltes der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: NB 1956, S.104 ff.
- Klug, Ulrich Aktienstrafrecht, Berlin 1964. (Sonderdruck aus Bd.2 des "Großkommentar zum Aktiengesetz", 2.A., bearbeitet von C.H. Barz, R. Fischer, U. Klug, K. Mellerowicz, J. Meyer-Landrut, W. Schilling und W. Schmidt, Berlin 1957 ff.).
- Knappe, Otto Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2.A., Hannover 1909.
- Knoll, Heinrich Bilanzkunde mit Grundlagen aus Buchführung und Kostenrechnung, 4.A., Wiesbaden 1964.
- Koch, Matthias Buch- und Bilanzvergehen vom Standpunkt des Steuerbeamten und ihre Bekämpfung, 2.A., Düsseldorf 1925.
- Koch, Matthias Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche, 600 Schleichwege aus der Praxis der Steuer-Revision, 3./4.A., Stuttgart/Wien 1930 (zit. Bilanz-Kniffe und Buchführungs-Schliche).
- Koenige, Heinrich und A. Petersen Gesetz über die privaten Versicherungsunternehmungen, Berlin/Leipzig 1927.
- Koenige, Heinrich Robert Teichmann und Walter Koehler Handausgabe des Handelsgesetzbuchs vom 10.5.1897, 3.A., Mannheim/Berlin/Leipzig 1932 (zit. Koenige-Teichmann-Koehler, HGB).
- Königshöfer, Jonas Das Problem der Bilanzwahrheit und die deutsche Bilanzliteratur, Leipzig 1931 (Diss. Frankfurt/Main 1929).

- Kofahl, Günther
und Dieter Pohmer
Praktische Bilanzgestaltung, Diskussionsbeitrag über Gebiet und Begriff der "Bilanzpolitik", in: WPg. 1950, S.540 f. (zit. Praktische Bilanzgestaltung).
- Kofahl, Günther
Bilanztheoretisches und bilanzpolitisches Denken, in: BFuP 1953, S.207 ff.
- Kofahl, Günther
Bilanzierungspolitik, in: WPg. 1956, S.541 ff.
- Kofahl, Günther
Bewegungsbilanz und Bilanzpolitik, in: Internal Control durch Bewegungsbilanzen, Festschrift für Walter le Coutre, Hrsg. Erich A. Weilbach, Stuttgart 1960.
- Kofahl, Günther
Bilanzpolitische Gedanken zur Aktienrechtsreform, in: NB 1965, S.194 ff.
- Konrad, H.
Kresse, Werner
Die Bilanzrätsel, Wehingen 1905.
Die neue Handelsbilanz, Auswirkungen der Aktienrechtsreform, Stuttgart 1966.
- Kropff, Bruno
Kropff, Bruno
Aktiengesetz, Düsseldorf 1965.
Grundsätze der Rechnungslegung nach dem Aktiengesetz 1965, in: NB 1966, S.58 ff.
- Le Coutre, Walter
Grundzüge der Bilanzkunde, Teil 2, Leipzig 1924.
- Le Coutre, Walter
Grundzüge der Bilanzkunde, 4.A., Teil 1, Wolfenbüttel 1949.
- Le Coutre, Walter
Bilanzdelikt, in: Handwörterbuch des Kaufmanns, Hrsg. Karl Bott, Hamburg 1925, Bd.1, S.497 ff.
- Le Coutre, Walter
Bilanz (Bestandebilanz), in: HdB, 2.A., Stuttgart 1938, Bd.1, Sp.1006 ff.
- Le Coutre, Walter
Bilanzoptik und optische Bilanzen, eine terminologische Studie wider den Geist, in: WP 1951, S.222 ff.
- Le Coutre, Walter
Bilanzrecht und Gesellschaftsbilanzen, Wiesbaden 1949, S.95 ff., und in: Die Handels-Hochschule, 2.A., um 1948, Bd.2, Teil 1, S.72 ff.
- Le Coutre, Walter
Bilanzdelikte, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, 2.A., Stuttgart 1955, Bd.1, Sp.568 ff.

- Le Coutre, Walter Bilanzpolitik, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, 2.A., Stuttgart 1955, Bd.1, Sp.632 ff.
- Le Coutre, Walter Totale Bilanz, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, 2.A., Stuttgart 1955, Bd.4, Sp.2555 ff.
- Le Coutre, Walter Bilanzpolitik, in: Probleme der Betriebsführung, Festschrift für Otto R. Schnutenhaus, Hrsg. Carl W. Meyer, Berlin 1959, S.129 ff.
- Le Coutre, Walter Erfordernisse ordentlicher Buchführung, Düsseldorf 1959 und: Was ist ordentliche Buchführung? in: DB 1957/58, S.585 in Fortsetzungen.
- Leffson, Ulrich Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1964.
- Lehmann, K. und V. Ring Das Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich, 2.A., Berlin 1913 (zit. Lehmann-Ring, HGB).
- Leitner, Friedrich Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde, Bd.2: Bilanztechnik und Bilanzkritik, 8./9.A., Berlin 1929 (zit. Bilanztechnik und Bilanzkritik).
- Leitner, Friedrich Über Bilanzwahrheit, in: WT 1934, S.7 f.
- Liebmann, J. und A. Saenger Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 7.A., Berlin 1927 (zit. Liebmann-Saenger, GmbH-Gesetz).
- Lion, Max Wahre Bilanzen, Berlin 1927.
- v. Lippmann, Adolf Bilanzreform und Steuerreform, in: ZeitgemStuF 1928, S.152 ff.
- Lohmann, G.S. Ordnungsmäßigkeit einer mit elektronischen Datenverarbeitungsanlagen erstellten Buchführung, in: StBP 1962, S.141 ff.
- Ludewig, Rainer Gelten die neuen aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften auch für die Jahresabschlüsse der GmbH? in: GmbH-Rundschau 1965, S.192 ff.; abschließende kritische Stellungnahme von Karl Eder auf S.194.
- v. Lutz, J. Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, Entwurf nach den Beschlüssen der dritten Lesung, 2.A., Würzburg 1861.

- Maurach, Reinhard Deutsches Strafrecht, Allgemeiner Teil, 3.A., Karlsruhe 1965.
- Maurer Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1.5.1889, Berlin 1890 (zit. Genossenschaftsgesetz).
- Mayer, Leopold Bilanzdelikte, in: HdB, 3.A., Stuttgart 1956, Bd.1, Sp.1116 ff.
- Mellerowicz, Konrad Unternehmenspolitik, Bd.3, Freiburg i.Br. 1964, S.189 ff.
- Michel, Otto Der Einfluß der gegenwärtigen Steuerpolitik auf die Bilanzierungspraxis, in: WPg. 1952, S.100 ff. und S.125 ff.
- Minialow, Eduard Bilanzgeheimnisse, Leipzig/Wien 1928.
- Mosse, A. HGB, 16.A., Berlin/Leipzig 1920.
- Münstermann, Hans Buchhaltung und Bilanz, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Hrsg. Karl Hax und Theodor Wessels, 2. A., Köln/Opladen 1966, S.491 ff.
- Mutze, Otto Grundsatzfragen der Bilanzierung und Aktienrechtsreform, in: WPg. 1965, S.169 ff.
- Mutze, Otto Zur Systematik bilanzpolitischer Maßnahmen, in: NB 1964, S.107 ff.
- Netter, Oscar Grenzen der aktienrechtlichen Offenbarungspflicht, in: JW 1932, S.691 ff.
- Neukamp Das Dogma von der Bilanzwahrheit, in: ZHR 1899, S.450 ff.
- Niederauer, Friedrich Bilanzwahrheit und Bilanzdelikte, Berlin 1937.
- Nusko, Hans Bilanz und Recht, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, Hrsg. Karl Meithner, Berlin 1933, Bd.1, S.749 ff.
- Obermüller, Walter, Winfried Werner und Kurt Winden Aktiengesetz 1965, Teil I, Stuttgart 1965.
- Olshausen, Justus Kommentar zum Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich, 6.A., Berlin 1901 (zit. Strafgesetzbuch).
- Parisius, Ludolf und Hans Crüger Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v.1.5.1889, 1./2.A., Berlin 1890 (zit. Parisius-Crüger, Genossenschaftsgesetz).

- Ritter, Carl und
Justus Ritter
Aktiengesetz mit Einführungsgesetz,
Durchführungsverordnungen und Ein-
führungsverordnungen für Österreich
und die sudetendeutschen Gebiete,
Berlin/München 1939 (zit. Ritter-
Ritter, Aktiengesetz).
- Rössle, Karl
Die Aussagefähigkeit der Bilanz,
in: Gegenwartsprobleme der Betriebs-
wirtschaft, Festschrift für Walter
le Coutre, Baden-Baden/Frankfurt
1955, S.99 ff.
- Rössle, Karl
Bilanz, in: HdB, 3.A., Stuttgart
1956, Bd.1, Sp.1103 ff.
- Rössle, Karl
Allgemeine Betriebswirtschafts-
lehre, 5.A., Stuttgart 1956.
- Ruth, R. und
K. Schmaltz
Die neue Bilanz der Aktiengesell-
schaft in rechtlicher und betriebs-
wirtschaftlicher Beleuchtung, Ber-
lin 1932.
- Sandig, Curt
Die Führung des Betriebes, Betriebs-
wirtschaftspolitik, Stuttgart 1953.
- Sandig, Curt
Betriebswirtschaftspolitik, 2.A.,
Stuttgart 1966.
- Schär, Johann Friedrich
und Willi Prion
Buchhaltung und Bilanz auf wirt-
schaftlicher, rechtlicher und
mathematischer Grundlage, 6.A.,
Berlin 1932 (zit. Schär-Prion,
Buchhaltung und Bilanz).
- Schlegelberger, Franz,
Leo Quassowski, Gustav
Herbig, Ernst Geßler
und Wolfgang Hefermehl
Aktiengesetz, Kommentar, 3.A.,
Berlin 1939 (zit. Schlegelberger-
Quassowski, Aktiengesetz).
- Schmalenbach, Eugen
Dynamische Bilanz, 13.A., Köln/
Opladen 1962.
- Schmalenbach, Eugen
Gilt die Vorschrift ordnungsmä-
ßiger Buchführung auch für die Bilanz?
in: ZfhF 1912/13, S.244 ff.
- Schmalenbach, Eugen
Über das allgemeine Bilanzrecht,
in: ZfhF 1916/17, S.1 ff.
- Schmidt, Fritz
Bilanzwahrheit und Führerprinzip,
in: ZfB 1935, S.385 ff.
- Schmitt, Friedrich
Andreas und Fritz Schmitt
Das Revisions-Universum, Berlin/
Bielefeld/München 1953.
- Schmitz, Horst
Was ist das WP-Testat noch wert?
in: HBl. Nr.206 v. 25.10.1965, S.8.
- Schmitz, Horst
Mit Bauaktien auf Sand gebaut, in:
HBl. Nr.128 v. 7.7.1965, S.7.

- Schnellenbach, Helmut Die vorgesehenen Änderungen des Aktienstrafrechts im Regierungsentwurf zum Aktiengesetz 1960, Diss. Köln 1963.
- Schnellenbach, Helmut Kritische Bemerkungen zum Aktienstrafrecht des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes 1960, in: Die AG 1964, S.57 ff.
- Schönfeld, Hanns-Martin und H. Peter Holzer Bilanzen der amerikanischen Industrie, Grundlagen der Bilanzierung, Gliederung und Bewertung, in: ZfB 1965, S.472 ff.
- Schönwandt, Detlev Bilanzunwahrheit, Berlin 1908(?).
Scholz, Franz Kommentar zum GmbH-Gesetz, 5.A., Köln-Marienburg 1964 (zit. GmbH-Gesetz).
- Schreier, Johannes Bilanz-Politik, Buch- und Bilanz-Operationen hinsichtlich der Aufmachung, Frisierung, Schönung, Verschleierung und Fälschung der Bilanz sowie hinsichtlich der Bewertung, Abschreibung, Bildung von Reserven und Rückstellungen, Gewinnverteilung und Dividendenausüttung, Berlin 1920 (zit. Bilanz-Politik).
- Schreier, Johannes Kontrolle und Revision, Hamburg 1925.
Schultze-Kimmle, Bernhard Fälschungen und Verschleierungen in Aktienbilanzen, Düsseldorf 1934 (Diss. Jena 1933).
- Schulze zur Wiesch, Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Dietrich W. in: ZfB 1965, S.643 ff.
- Simon, Hermann Veit Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3.A., Berlin 1899.
- Soergel-Siebert Bürgerliches Gesetzbuch, begründet von Hans Theodor Soergel, neu herausgegeben von Wolfgang Siebert, 1.Bd., 9.A., Stuttgart 1959.
- Solmssen, Georg Probleme des Aktienrechts unter besonderer Berücksichtigung ihrer Entwicklung in den Vereinigten Staaten, in: Bankarchiv 1926, S.21 ff.
- Spörlein, Hans Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, 6.A., Stuttgart/München/Hannover 1961.

- Stark, Walther Strafbare Handlungen auf dem Gebiete des Aktienrechts (§§ 312-314 HGB), Freiburg 1910 (Diss. Heidelberg).
- Staub-Pinner Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, bearbeitet von Heinrich Koenige, Albert Pinner und Felix Bondi, 12./13.A., Bd.2, Berlin/Leipzig 1926 (zit. Staub-Pinner, HGB, 12./13.A.).
- Staub-Pinner Staub's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, bearbeitet von Albert Pinner, Felix Bondi, Wilhelm Gadow und Eduard Heinichen, 14.A., Bd.2 (von Albert Pinner unter Mitarbeit von Walter Schmidt und Heinz Pinner), Berlin/Leipzig 1933 (zit. Staub-Pinner, HGB, 14.A.).
- Stenglein, M. Kommentar zu den strafrechtlichen Nebengesetzen des deutschen Reiches, bearbeitet von Ludwig Ebermayer, Franz Galli und Georg Lindenberg, 4.A., Bd.1, Berlin 1911 (zit. Strafrechtliche Nebengesetze).
- Stern, Robert Bilanzdelikte, falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen, 2.A., Berlin 1923.
- Stern, Robert (Hrsg.) Bilanzdelikte, in: Buchhaltungs-Lexikon, 2.A., Berlin 1917 und 3.A., Berlin/Leipzig/Wien 1927, S.321 ff. (Art. ohne Verfasser, vermutlich von Rehm).
- Tapp, Hans Bilanzwahrheit in der handels- und steuerrechtlichen Bilanz der Aktiengesellschaft, Diss. Köln 1939.
- Teichmann, Robert und Walter Koehler Aktiengesetz, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien v.30.1.1937..., 3.A., Heidelberg 1950 (zit. Teichmann-Koehler, Aktiengesetz).
- Thieß, Erich Die Bilanzdelikte und ihre Bekämpfung, Stuttgart 1922.
- Thieß, Erich Bilanzdelikte, in: HdB, 1.A., Stuttgart 1926, Bd.1, Sp.1364 ff.
- Trumpler, Hans Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950.
- Tüffers, Peter Unwahre und unklare Darstellungen sowie unlautere Stimmrechtsmaßnahmen im Aktienrecht, Diss. Köln 1929.

- Unger, Heinrich Der Begriff der Bilanzverschlei-
erung im Aktienrecht, Diss. Greifs-
wald 1917.
- v. Völderndorff,
Otto Freiherr Die Gesetzgebung des Deutschen
Reiches mit Erläuterungen, Bd.4:
Das Reichsgesetz über Kommandit-
gesellschaften auf Aktien und die
Aktiengesellschaften v. 18.7.1884,
Erlangen 1885 (zit. Aktiengesetz).
GmbH-Gesetz, 2.A., Berlin/Frank-
furt 1956.
- Vogel, Hermann Hintertüren der Buchführung, 5.A.,
Freiburg 1964.
- Vogt, Fritz Johannes Bilanztaktik, Wahlrechte des Unter-
nehmers beim Jahresabschluß, 6.A.,
Heidelberg 1963.
- Voigt, Alfred Bilanzverschleierung bei Aktienge-
sellschaften, in: ArchRevTrhW 1931,
S.411 ff., 471 ff., 522 ff.
- Walb, Ernst Grundsätzliches über unwahre und
verschleierte Darstellungen gemäß
§ 314 HGB, in: ZfhF 1934, S.104 ff.
- Walb, Hans Hermann Bilanzwahrheit und stille Reserven,
Leipzig 1935, Diss. Köln 1935.
- Waldner, Wolfgang Der Geltungsbereich der Grundsätze
ordnungsmäßiger Buchführung, in:
NB 1960, S.21 ff.
- Waldner, Wolfgang und
Erhard Tiefenbacher Der Bundesgerichtshof und die
Rechtsnatur der Grundsätze ordnungs-
mäßiger Buchführung, in: BB 1961,
S.1108 ff.
- Weidmann, Ernst Bilanzkunde und Bilanzrecht, Zürich
1948.
- Weidner, Alfred Bilanzanalyse und Kreditwürdigkeits-
prüfung, 2.A., Stuttgart 1965.
- Weilbach, Erich A. Sind Wertberichtigungsposten auf
das Anlagevermögen nur Berichti-
gungsposten? in: BFuP 1957,
S.719 ff.
- Weilbach, Erich A. Indirekte Bewertung und stille
Reserven, ein kritischer Beitrag
zur Bilanzpolitik, in: WT 1962,
S.141 ff.
- Weilbach, Erich A. Stille Reserven - nur ein Vorteil?
Stuttgart 1960.
- Weilbach, Erich A. Das große Mißverständnis um die
Bilanzwahrheit, in: ZfB 1960,
S.654 ff.

- Weyrich, Ludwig
Wolf, Arthur Heinz
Ziegler, Julius
Zimmerer, Carl
Zimmerer, Carl
Zimmermann, Heinrich
Zirpins, Walter und
Otto Terstegen
Ohne Verfasser
- Bilanzkritik, Cöthen 1912.
Die Bilanzverschleierung, Diss.
Köln 1929.
Bücher- und Bilanzrevision, Berlin/Wien 1929; ebenfalls in: Die Handels-Hochschule, Bd.4, Berlin/Wien 1929.
Auf der Suche nach Bilanzwahrheit, Wiesbaden 1963.
Meditationen über die Bilanzwahrheit, in: ZfB 1963, S.301 ff.
Die Jahresbilanz der Aktiengesellschaft nach deutschem und schweizerischem Recht, Zürich-Selnau 1912.
Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963.
Mut zur Offenheit, in: HBl. Nr.55 v. 19./20.3.1965, S.9.

2. Gesetze und Verordnungen

(Aus zweiter Hand übernommene Gesetze sind nachfolgend nicht aufgeführt)

Gesetz über die Aktiengesellschaften vom 9.11.1843, Gesetz-Sammlung für die Königlich Preußischen Staaten 1843, Nr.31, S.341.

Gesetz, betreffend die privatrechtliche Stellung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 4.7.1868, BGBI. des Norddeutschen Bundes Nr.24, S.415.

Gesetz vom 5.6.1869, betreffend die Einführung der Allgemeinen Deutschen Wechselordnung, der Nürnberger Wechsel-Novellen und des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches als Bundesgesetze, BGBI. des Norddeutschen Bundes 1869, Nr.32, S.379.

Gesetz vom 11.6.1870, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, BGBI. des Norddeutschen Bundes 1870, Nr.21, S.375.

Gesetz vom 16.4.1871, betreffend die Verfassung des Deutschen Reichs, BGBI. des Deutschen Bundes 1871, Nr.16, S.63.

Konkursordnung vom 10.2.1877, RGBI. Nr.10, S.351, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBI. Nr.25, S.612.

Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften vom 18.7.1884, RGBI. Nr.22, S.123.

Gesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1.5.1889, RGBI. Nr.11, S.55, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBI. Nr.25, S.810.

Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892, RGBI. Nr.24, S.477, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.5.1898, RGBI. Nr.25, S.846.

Handelsgesetzbuch vom 10.5.1897, RGBI. Nr.23, S.219.

Bankgesetz vom 30.8.1924, RGBI.II, Nr.32, S.235.

Privatnotenbankgesetz vom 30.8.1924, RGBI.II, Nr.32, S.246.

Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931, RGBl.I, Nr.20, S.161,
mit den Änderungen bis 6.10.1965, BGBl.I, S.1477.

Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungs-
unternehmungen und Bausparkassen vom 6.6.1931, RGBl.I, Nr.23,
S.315, in der Fassung vom 28.2.1955, BGBl.I, Nr.7, S.85
(Versicherungsaufsichtsgesetz).

Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Banken-
aufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.9.1931, RGBl.I,
Nr.63, S.493.

Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften
auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937, RGBl.I, Nr.15, S.107,
berichtigt S.588, 1140.

Verordnung über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kredit-
instituten vom 7.7.1937, RGBl.I, Nr.80, S.763.

Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Aktienrechts und
des Mitbestimmungsrechts vom 15.7.1957, BGBl.I, Nr.31, S.714.

Gesetz über die Deutsche Bundesbank vom 26.7.1957, BGBl.I,
Nr.33, S.745.

Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und
über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23.12.1959, BGBl.I,
Nr.55, S.789.

Gesetz über das Kreditwesen vom 10.7.1961, BGBl.I, Nr.49,
S.881.

Aktiengesetz vom 6.9.1965, BGBl.I, Nr.48, S.1089.

Einführungsgesetz zum Aktiengesetz vom 6.9.1965, BGBl.I,
Nr.48, S.1185.

3. Materialien zur Gesetzgebung

v. Lutz, J. (Hrsg.), Protokolle der Kommission zur Berathung eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches, Beilagenband, III. Theil, Würzburg 1867.

Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislaturperiode, Session 1870, Bd.2, Berlin 1870 (Zweite Beratung über den Gesetzentwurf, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, Nr.158 der Drucksachen).

Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislaturperiode, Session 1870, Bd.4, Anlage Nr.158, Berlin 1870 (Entwurf eines Gesetzes betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften nebst Motiven).

Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Deutschen Reichstages, V. Legislaturperiode, IV. Session 1884, Drucksache Nr.21 des 3. Bandes der Anlagen zu den Verhandlungen des Reichstages (Entwurf eines Gesetzes betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und Aktiengesellschaften nebst Motiven).

Entwurf eines Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nebst Begründung und Anlage, amtliche Ausgabe, Berlin 1888.

Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages, VII. Legislaturperiode, IV. Session 1888/89, 4.Bd., 1. Anlagenband, Drucksache Nr.28, Berlin 1889 (Entwurf eines Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nebst Begründung).

Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, veröffentlicht durch das Bundesjustizministerium, Köln 1958.

Bundestagsdrucksache Nr.1915, III. Wahlperiode, Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, Bonn 1960.

Bundestagsdrucksache Nr.203, IV. Wahlperiode, Antrag der Fraktion der SPD, Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Publizität von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Konzernen, Bonn 1962.

Bundestagsdrucksache Nr.171, IV. Wahlperiode, enthaltend:
Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes und eines Einföhrungsgesetzes zum Aktiengesetz (RegE);
Begründung des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes und
eines Einföhrungsgesetzes zum Aktiengesetz (BegründungRegE),
Bonn 1962.

Bundestagsdrucksache Nr.3296, IV. Wahlperiode, Schriftlicher
Bericht des Rechtsausschusses (12. Ausschuß) über die von
der Bundesregierung eingebrachten Entwürfe

a) eines Aktiengesetzes

b) eines Einföhrungsgesetzes zum Aktiengesetz

- Drucksache IV/171 -;

Über den von der Fraktion der SPD eingebrachten Entwurf
eines Gesetzes zur Verbesserung der Publizität von Aktien-
gesellschaften...

Zu Bundestagsdrucksache IV/3296, Bericht des Abgeordneten
Dr. Wilhelmi.

(Ausschußbericht), Bonn 1965.

4. Höchststrichterliche Entscheidungen

(Die Angaben beziehen sich auf die amtlichen Entscheidungssammlungen)

RGSt Bd. 7, S. 87 ff., Entsch. v. 5.10.1882.
RGSt Bd. 13, S.354 ff., Entsch. v. 18. 2.1885.
RGSt Bd. 14, S. 80 ff., Entsch. v. 5. 4.1886.
RGSt Bd. 15, S.174 ff., Entsch. v. 10. 1.1887.
RGSt Bd. 21, S.172 ff., Entsch. v. 29.11.1890.
RGSt Bd. 29, S.308 ff., Entsch. v. 8. 1.1897.
RGSt Bd. 30, S.170 ff., Entsch. v. 22. 6.1897.
RGSt Bd. 36, S.436 ff., Entsch. v. 4.12.1903.
RGSt Bd. 37, S.433 ff., Entsch. v. 27. 2.1905.
RGSt Bd. 38, S.195 ff., Entsch. v. 24.10.1905.
RGSt Bd. 39, S.165 ff., Entsch. v. 25. 9.1906.
RGSt Bd. 40, S.242 ff., Entsch. v. 25. 6.1907.
RGSt Bd. 41, S.293 ff., Entsch. v. 8. 5.1908.
RGSt Bd. 43, S.407 ff., Entsch. v. 3. 6.1910.
RGSt Bd. 45, S.210 ff., Entsch. v. 19.10.1911.
RGSt Bd. 49, S.358 ff., Entsch. v. 26. 2.1915.
RGSt Bd. 50, S.151 ff., Entsch. v. 12.10.1916.
RGSt Bd. 62, S.357 ff., Entsch. v. 19.11.1928.
RGSt Bd. 66, S.425 ff., Entsch. v. 24.11.1932.
RGSt Bd. 67, S.349 ff., Entsch. v. 13.11.1933.
RGSt Bd. 68, S.245 ff., Entsch. v. 28. 6.1934.
RGSt Bd. 68, S.346 ff., Entsch. v. 15.10.1934.
RGSt Bd. 74, S.296 ff., Entsch. v. 26. 9.1940.

RGZ Bd. 83, S.172 ff., Entsch. v. 9.10.1913.
RGZ Bd.115, S.332 ff., Entsch. v. 17.12.1926.
RGZ Bd.116, S.119 ff., Entsch. v. 11. 2.1927.
RGZ Bd.156, S. 52 ff., Entsch. v. 15.10.1937.

RFH Bd. 36, S.303 ff., Entsch. v. 11. 7.1934.

II Weitere einschlägige Literatur

(Das hier angegebene Schrifttum ist in der vorliegenden Arbeit nicht zitiert)

- Albach, Horst Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, in: BB 1966, S.377 ff.
- Albrecht, W. Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, in: Der praktische Betriebswirt 1938, S.5 ff.
- Baier Buchführungs- und Bilanzfälschungen unter steuerlichen Gesichtspunkten, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1937, S.221 ff.
- Ballerstedt, K. Bilanzrecht und Unternehmensrechtsform, in: ZfB 1965, S.1 ff.
- Bechinie, Robert Grundzüge des Buchführungs- und Bilanzrechts, Wien 1963.
- Beigel, Rudolf Das allgemeine deutsche Buchführungsrecht, Leipzig 1902.
- Beigel, Rudolf Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908.
- Beine, Günther Die Bilanzierung von Forderungen in Handels-, Industrie- und Bankbetrieben, Wiesbaden 1960.
- Benjamin, Hans Die Bilanzierung von Bürgschaften und Wechselobligo nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in: ZfHf 1932, S.518 ff.
- Berg, Karl Wie bilanziert die Aktiengesellschaft? 6.A., Hamburg 1955.
- Berger Buchhaltungs- und Bilanzfehler, in: Die AG 1930, S.182, 197, 266.
- Bichel, K. E. Oft festzustellende Bilanzierungsfehler, in: Aufwand und Ertrag 1960, S.5 f. und S.8 f.
- Birnbach, Peter Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Rücklagen, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Posten der Rechnungsabgrenzung, Diss. Köln 1944.
- Blankenburg, Karlheinz Jahresabschlußtechnik, 2.A., Berlin 1964.
- und Hans Schermer
- Bott, Karl (Hrsg.) Handwörterbuch des Kaufmanns, Hamburg 1925.

- Brodmann, Erich Recht und Gepflogenheit in der Führung der Handelsbücher, Mannheim/Berlin/Leipzig 1929.
- Brönner, Herbert Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 6.A., Stuttgart 1960.
- Brunner, Wilhelm Das Problem der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit, in: SJZ 1936/37, S.21 ff.
- Bubenzer, Fritz Ordnungsmäßige Buchführung, in: Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, S.129 ff.
- Budt, Karl Die Bilanz der Aktiengesellschaft in der Rechtsprechung des Reichsgerichts, Diss. Köln, Leipzig 1931.
- Büche, Richard Die stillen Reserven, ihre betriebswirtschaftliche und betriebspolitische Bedeutung für die Industrie-Aktiengesellschaft, Wien 1934.
- Bühler, Ottmar Bilanz und Steuer nach der jüngsten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und der Aktienrechtsnovelle 1931, Berlin 1933.
- Bühler, Ottmar und Peter Scherpf Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 6.A., Berlin/Frankfurt 1957.
- Bühling, A. Bilanzkontinuität, in: Zeitschrift für Gesellschaftswesen 1924, S.135 ff.
- Burkhardt, Wilhelm Die aktienrechtlichen Gliedervorschriften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlust-Rechnung, Diss. München 1939.
- Dahl, Johann Die Aktivierung von Sachanlagegütern in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Köln 1959.
- Debes, R. Bilanzpolitik, St. Gallen 1911.
- Deimel, E. Über die Bewertung der Posten kaufmännischer Bilanzen, Prag 1902.
- Deutsch, Ernst Zweckfälschungen und Verschleierungen in Bilanzen, in: Österreichische Wirtschaft 1954, S.206 f.
- Dierks, Wilhelm Bewertung in der Aktienbilanz nach der Reform des Aktienbilanzrechts, Diss. Köln 1935.

- Dietzen, Nikolaus Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für stille Reserven, Diss. Köln 1937; gleichfalls Bd.8 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig 1937.
- Dietzen, Nikolaus Wirtschaftliche Vorteile und Nachteile stiller Reserven bei Aktiengesellschaften, in: ZfhF 1935, S.192 ff.
- Eberbach, Karl Zum Begriff der "Bilanzkontinuität", in: ZfB 1933, S.428 ff.
- Eichelberger, Fritz Ordnungsmäßige Buchführung, in: WPg. 1952, S.403 f.
- Erlcr, Friedrich Die stillen Reserven in der Handelsbilanz der Aktiengesellschaft und das Reichsgericht, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1932, S.209 ff.
- Ermisch, Erich Die Anfechtbarkeit und Nichtigkeit von Handelsbilanzen, in: ZfhF 1932, S.147 ff.
- Esser, Robert und Ferdinand Esser Die Aktiengesellschaft nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches, 3.A., Berlin 1907.
- Esser, Robert Das Reichsgesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20.4.1892, 4.A., Berlin 1908.
- Eßer, J. Gliederungsvorschriften, Bewertung, Gewinnverwendung und Pflichtangaben nach dem Aktiengesetz 1965, in: Die AG 1965, S.310 ff.
- Faißt, Lothar Die Begrenzung und Prüfung bilanzpolitischer stiller Rücklagen nach dem Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, in: WPg. 1961, S.549ff.
- Fettel, Johannes Die Grundsätze ordentlicher Buchführung (und Bilanzierung), in: WT 1959, S.125 f.
- Findeisen, Franz Die Reserven der Unternehmung, Berlin 1922.
- Fischer, Richard Bilanzrevision, Berlin 1923.
- Flechtheim, Julius Die Bedeutung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs für das Handelsrecht, in: Steuer und Wirtschaft 1933, Sp.401 ff.
- Forster, Karl-Heinz Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, in: WPg. 1965, S.585 ff.

- Fritsch, Ernst Die ordnungsmäßige Buchführung, Darstellung mit Gesetzen, Verordnungen, Erlässen und Entscheidungen, Wien 1948.
- Fürst, Reinmar Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Essen 1956.
- Gerchel, Ewald und Karl Spannenkrebs Buchführung und Bilanz in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, Bd.1, Stuttgart 1929, Bd.2, 1930.
- Glockemeier, G. Buchführung und Bilanzen, Berlin 1909.
- Gnam, Arnulf Steuervergünstigungen und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, in: WPg. 1953, S.270 ff.
- Gnam, Arnulf Die handelsrechtlichen Grundlagen der ordnungsmäßigen Buchführung, in: DB 1954, S.581 ff.
- Gnam, Arnulf Inventur und ordnungsmäßige Buchführung, in: DB 1955, S.198 f.
- Gronenborn, J. Unbewußte Fehler und ordnungsmäßige Buchführung, in: DB 1951, S.845.
- Gronenborn, J. Ordnungsmäßige Buchführung und Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1951, S.51 ff.
- Haas, Robert Recht und Rechnungswesen, Wien 1949.
- Hartz, W. Technik der steuerlichen Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Wiesbaden 1950.
- Hasenack, W. Buchhaltung und Abschluß, Bd.1: Wesen und Technik; Bd.2: Organisationsformen und Rechtsvorschriften, Essen 1954/55.
- Hast, Karl Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2.A., Leipzig 1935, Bd.1 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung.
- Hauser, Joseph Bilanzkontinuität, Leipzig 1937.
- Haußer, F. Der aktienrechtliche Jahresabschluß und der Kontenrahmen, Berlin 1943.
- Hax, Karl Die Behandlung der offenen und stillen Reserven, in: Probleme des Rechnungswesens in internationaler Betrachtung, Düsseldorf 1957.
- Hiemann, R. Bilanzen, Leipzig 1908.

- Hoffmann Bilanzierungsfragen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Steuer und Wirtschaft 1957, S.740 ff. und in: NB 1958, S.8 ff.
- Homberger, Heinrich Die Reserven in der Bilanz der Aktiengesellschaft, Diss. Zürich 1921.
- Hübner, Heinz Ist Ihr Betrieb gegen Unredlichkeiten gesichert? Die Gestaltung der Betriebsorganisation zur Vorbeugung gegen Unterschlagung, Diebstahl, Betrug, Durchstechereien und Bilanzdelikte, Stuttgart 1957.
- Illetschko, Leopold L. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: HdB, 3.A., Stuttgart 1956, Sp.1251 ff.
- Jakob, Josef Die Rechnungsabgrenzungsposten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in: WPg. 1959, S.304 ff.
- Kalkstein, Karl Beeinträchtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung bzw. - international gesehen - der "principles of good accounting" durch steuerfiskalische Vorschriften, in: WPg. 1953, S.317 f.
- Kalveram, Wilhelm Gutachten im Auftrag der Anklagebehörde in Sachen Frankfurter Allgemeine Versicherungsgesellschaft AG, Frankfurt/M. 1931.
- Kalveram, Wilhelm Gutachten betreffend die handels- und zivilrechtlichen Regreßansprüche der Norddeutschen Wollkämmerei und Kammspinner, Bremen 1933.
- Karoli, Richard Die formellen Erfordernisse ordnungsmäßiger Buchführung nach Handels- und Steuerrecht, in: ZfhF 1932, S.617 ff.
- Karoli, Richard Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben und die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- und steuerrechtlicher Art, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1932, S.254 ff. und S.301 ff.
- Karoli, Richard Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934.

- Karoli, Richard Die stillen Reserven nach der Aktienrechtsreform in der Prüfungspraxis, in: WPg. 1964, S.513 ff.
- Kessler, Ernst Bilanzverschleierung durch falsche Kreditoren, in: Deutsche Wirtschafts-Zeitung 1930, S.186 ff.
- Kessler, Ernst Grundlagen zur Bilanzwahrheit, in: ZfB 1934, S.447 ff.
- Kessler, Ernst Abschluß-, Bilanz- und Betriebsprüfungen, Stuttgart 1951.
- Klebba, Walter Bilanzverschleierung, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1933, S.213 ff.
- Klebba, Walter Lehren aus Betriebsprüfungsberichten, Düsseldorf 1958.
- Klocke, Wilhelm Buchführung und Bilanz in Theorie und Praxis, Leipzig-Möckern 1925.
- Koch, Helmut Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg. 1957, S.1 ff., 31 ff., 60 ff.
- Konitzer, Clemens Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Darlehensforderungen und Schulden in Reichsmark und Währung, Diss. Köln 1938.
- Kottke, K. Ordnungsmäßige Buchführung und Inventur in der DM-Zeit, Freiburg 1951.
- Kovero, Ilmari Bewertung der Vermögensgegenstände in den Bilanzen der privaten Unternehmungen mit besonderer Berücksichtigung der nicht realisierten Verluste und Gewinne, Berlin 1912.
- Krause, Arnold Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Bd.3 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig 1935.
- Kühn, R. Kontinuität der Jahresbilanzen und Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, in: Steuer und Wirtschaft 1938, S.1165 ff.
- Le Coutre, Walter Bilanzpolitik und Steuerpflicht, Berlin 1923.
- Le Coutre, Walter Praxis der Bilanzkritik und die praktische Auswertung der Bilanzen, Berlin/Wien 1926.
- Le Coutre, Walter Zeitgemäße Bilanzierung, Wien 1934.

- Le Coutre, Walter Ordnungsmäßige Buchführung, in: Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Hrsg. Karl Bott, Bd.3, 2.A., Stuttgart 1956, Sp.2014 ff.
- Le Coutre, Walter Die ordnungsmäßige Buchführung in Handels- und Steuerrecht - betriebswirtschaftlich betrachtet, in: Steuern und Unternehmenspolitik, Festschrift für Ewald Aufermann, Wiesbaden 1958.
- Leffson, Ulrich Der Jahresabschluß in der Aktienrechtsreform, Wiesbaden 1961.
- Leitner, Friedrich Bilanzreform und Betriebswirtschaftslehre, in: ZeitgemStuF 1928, S.134 ff.
- Leitner, Friedrich Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen, 4.A., Frankfurt 1934.
- Littmann, Eberhard Inventur und ordnungsmäßige Buchführung, in: FR 1955, S.280 ff.
- Littmann, Eberhard Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dynamische Bilanzauffassung in Handels- und Steuerbilanz, in: BB 1964, S.651 ff.
- Lohmeyer, Heinz Steuerliche Bilanzdelikte und ihre strafrechtliche Würdigung, in: WPg. 1965, S.479 ff.
- Lustig, H. Häufige Bilanzfehler bei der AG und GmbH, Geisa 1914.
- v. Lutz, J. Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, 3.A., Würzburg 1861(?).
- Männel, Horst Die handelsrechtliche formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Diss. Frankfurt 1952.
- Martell, P. Bilanzfälschungen, in: Schweizer Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Arbeitsgestaltung 1930, S.20 ff.
- Martell, P. Bilanzfälschungen, in: Zeitschrift für Wirtschaftswissenschaften 1930, S.195.
- Marx, August Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: BB 1947, S.59 ff.
- Meilicke, Heinz Bilanzwahrheit und stille Reserven nach Handelsrecht, in: Der praktische Betriebswirt 1937, S.219 ff.

- Minz, Günter Die formalen Ordnungsprinzipien der Buchführung, Diss. Köln 1956.
- Minz, Willy Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und dynamische Bilanzlehre, in: WPg. 1965, S.148.
- Möhring, Helmut Aktienrechtliche Reichsgerichtsentscheidungen, Frankenstein 1926.
- Müller, Erhard Können Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung durch Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Rechtsprechung entwickelt oder beeinflusst werden? in: Steuerberater-Jahrbuch 1956/57, S.209 ff.
- Müller, Horst Zur Frage der aktienrechtlichen Untreue und Bilanzverschleierung, in: WPg. 1950, S.64 ff.
- Nußbaum, Arthur Die stillen Reserven der Aktiengesellschaften in der Rechtsprechung des Reichsgerichts, in: Leipziger Zeitschrift für deutsches Recht 1927, Sp.1334 ff. und in: Zentralblatt für Handelsrecht 1927, S.373 ff.
- Obst, Georg Die stillen Reserven der Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1917/18, S.146 ff.
- Ottel, Fritz Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit, in: ZfB 1959, S.1 ff.
- Passow, Richard Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, Leipzig 1910.
- Passow, Richard Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd.1, 3.A., Leipzig/Berlin 1921, Bd.2, 2.A., 1919.
- Pohmer, Dieter Wesen und Grenzen betriebswirtschaftlicher Berechtigung stiller Reserven in der Jahresbilanz in dynamischer und statischer Betrachtung, Berlin 1953.
- Pries, Heinrich Über den Bilanzinhalt, in: Die Unternehmung im Markt, Festschrift für Wilhelm Rieger, Stuttgart/Köln 1953, S.270 ff.
- Rehm, Hermann Die Übertreibung des Offenheitsprinzips im Aktienwesen, in: Deutsche Juristen-Zeitung 1904, Sp.34 ff.

- Rehm, Hermann Die Bilanzwahrheit und ihr Wesen, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1908, S.41 f.
- Reinhardt, Fritz Buchführung, Bilanz und Steuern, Berlin/Wien, Bd.1 1943, Bd.2 1944, Bd.3 1942.
- Reisch, Richard und Josef Klemens Kreibitz Bilanz und Steuer, 5.A., Wien, Bd.1 1949, Bd.2 1951.
- Rhein, Hugo Grundsätze der Rechnungsabgrenzung für die Jahresbilanz, Mannheim 1949.
- Risse, Heinz Die stillen Reserven im Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, in: BB 1959, S.180 f.
- Roesler, Rudolf Die strafrechtliche Verantwortlichkeit der Organe der Aktiengesellschaften, ausschließlich der Generalversammlung, im geltenden deutschen Recht und der Gesetzgebung einzelner Staaten des Auslandes, Borna-Leipzig 1908, Diss. Heidelberg 1909.
- Rogowsky, Jochen Die Bilanz, in: Das deutsche Kaufmannsbuch, Hrsg. Karl Bott, 4.A., Wiesbaden 1965, S.389 ff.
- Rosenfeld, Waldemar Die strafrechtliche Stellung der Organe der Aktiengesellschaft, ein Beitrag zur Lehre des reinen Aktienstrafrechts, Greifswald 1912, Diss. Greifswald 1913.
- Runkel-Langsdorf Die Bilanzwahrheit und Bilanzoffenheit im Aktienrecht, in: JherJb. 1907, Bd.52, S.209 ff.
- Saage, Gustav Die stillen Reserven im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Köln/Opladen 1959.
- Saage, Gustav Die Reservepolitik im neuen Aktienrecht, in: NB 1966, S.71 ff.
- v. Salpius, F. Die Ergänzungen der Allgemeinen Deutschen Wechselordnung und des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches im Gebiete des Norddeutschen Bundes durch Bundes- und Landesgesetze, unter Berücksichtigung der Süddeutschen Einführungsgesetze, Berlin 1870.

- Sauer, O. Der Bilanzenzusammenhang und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 1963, S.1 ff.
- Schatz, Theodor Bilanzwahrheit im Handelsrecht, in: JherJb. 1931, S.191 ff.
- Schatz, Theodor Bilanzkontinuität? in: Zentralblatt für Handelsrecht 1931, S.228 ff.
- Scherber, Jakob Bilanzen nach buchhalterisch-juristischen Gesichtspunkten, Wien 1885.
- Schlüter, Carl Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg. 1951, S.436 ff.
- Schmalenbach, Eugen Über Mängel des Buchführungsrechts, in: ZfhF 1907/08, S.281 ff.
- Schmalenbach, Eugen Zur Reform der Aktienbilanz, in: ZfhF 1927, S.49 ff.
- Schmalenbach, Eugen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: ZfhF 1933, S.225 ff.
- Schmalenbach-Vereinigung Entscheidungen des Reichsgerichts in Bilanzsachen, 1. Teil Zivilsachen, 2. Teil Strafsachen, Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Bd.5 und 6, Leipzig 1936.
- Schmid, Anton Die Bücher- und Bilanzrevision, 2.A., Wien 1922.
- Schmitt, Franz Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung des Sachanlagevermögens in Handels- und Steuerbilanz, unter besonderer Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Bilanztheorien, Diss. München 1959.
- Schneider, Wolfgang Noch einmal: Zur Frage der aktienrechtlichen Untreue, der falschen Angaben und unrichtigen Darstellungen, in: WPg. 1949, S.550 ff.
- Schulz, Carl-Ernst Bilanzklarheit! in: WT 1936, S.181 ff. und S.209 ff.
- Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf 1961.
- Schweizer Besteht eine Verpflichtung der Passivierung von Pensionsverpflichtungen in der Bilanz der Aktiengesellschaft? in: JW 1933, S.1572.

- Seibert, Klaus Zur Frage der aktienrechtlichen Untreue, der falschen Angaben und unrichtigen Darstellungen (§§ 294-296 AktG), in: WPg. 1949, S.298 f.
- Seitz, Herbert Buchführung und Bilanz nach Gesetz und höchstrichterlicher Rechtsprechung vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet, Bottrop 1935, Diss. Heidelberg 1935.
- Simon, Hermann Veit Betrachtungen über Bilanzen und Geschäftsberichte der Aktiengesellschaften aus Anlaß neuerer Vorgänge, in: Festgabe für Richard Koch, Berlin 1903, S.379 ff.
- Spieth, Eberhard Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur, Köln 1956.
- Steiner, C. Kapital und Bilanzen der Aktiengesellschaften, Dresden 1905.
- Stern, Franz Bilanz und Geschäftspolitik, Köln 1956.
- Stern, Robert Die kaufmännische Bilanz, ihr ordnungsmäßiger Aufbau sowie ihre wissenschaftlich unwahre Darstellung, Leipzig 1907.
- Stern, Robert Die kaufmännische Bilanz, ihr Aufbau und ihre Verfälschung, 4.A., Leipzig 1920.
- Stern, Robert Typische und interessante Fälle der Bilanzverschleierung, in: Handels- und Verkehrspraxis, Dresden 1921.
- Streit, Erich Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Leipzig 1936, Bd.2 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Diss. Köln 1934.
- Theis, J. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als einheitliche Rechtsnorm, in: DB 1954, S.440 f.
- Thieß, Erich Bilanzdelikte, die gegen das Prinzip der Bilanzwahrheit verstoßen, in: Zeitschrift für das gesamte Aktienwesen 1922, S.399 ff.
- Van der Velde, Kurt Zur Kritik an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: DB 1956, S.804 f.

- Van der Velde, Kurt Die Anerkennung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Steuerrecht, in: WPg. 1950, S.109 ff.
- Vellguth, Hans Karl Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Bd.11 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig 1938.
- Voigt, Alfred Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, in: WT 1935, S.100 ff.
- Weisz, Alfred Der Einfluß stiller Reserven auf die Rechnungslegung der Unternehmung, in: ZfB 1932, S.172 ff.
- Welland, Kurt Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Wechsel, Scheck, Akzepte, Bd.7 der Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Leipzig 1936.
- Werneburg Streitiges zu den Strafbestimmungen der §§ 312-315 HGB, in: Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft 1929, S.636 ff.
- Wiener, H., Goldschmidt und Behrend Zur Reform des Actiengesellschaftswesens, 3 Gutachten, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Bd.1, Leipzig 1873.
- Wilhelm, Friedrich Inventar und Bilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Warenhandel wie im Fabrikationsgeschäft nach kaufmännischer Auffassung, Chemnitz 1905.
- Wolany, J. Die stillen Rücklagen und das Reichsgericht, in: Die AG 1961, S.198 ff.

L e b e n s l a u f

Am 9. September 1930 wurde ich, Hanns Friedhelm Marker, als Sohn des Mechanikermeisters Karl Marker und seiner Ehefrau Maria, geborene Rütten, in Koblenz geboren. Von 1937 bis 1940 besuchte ich die Volksschulen in Saarbrücken, Essen und Mainz, wo ich 1941 in die Mittelschule eintrat. Im Jahr 1946 wurde ich in das Gymnasium am kurfürstlichen Schloß in Mainz aufgenommen und bestand im Sommer 1951 die Reifeprüfung.

Meine anschließende kaufmännische Lehre bei der Gesellschaft für Linde's Eismaschinen AG beendete ich 1953 mit der Kaufmannsgehilfenprüfung vor der Industrie- und Handelskammer in Wiesbaden als Industriekaufmann. Bis zum Frühjahr 1957 blieb ich in meiner Lehrfirma. Vom Wintersemester 1956/57 an war ich an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz immatrikuliert. Das Studium der Wirtschaftswissenschaften beendete ich am 21. Mai 1962 mit dem Staatsexamen für Diplom-Volkswirte.

Als Förderungsstipendiat assistierte ich dann einige Zeit Professor Dr. H. Stöwe. Ende 1963 wurde ich mit der Verwaltung einer wissenschaftlichen Assistentenstelle im Seminar für Rechts- und Wirtschaftswissenschaft beauftragt, die ich bis 1967 ausübte. Anschließend arbeitete ich bis Mai 1968 in einem Betrieb der Getränkeindustrie.

Die mündliche Doktorprüfung bestand ich am 11. Juli 1968.

